


الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيــة

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليـم العــالي و البحـث العلمـي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –

كـلية العلـوم الاقتصــادية و التجــارية و علـوم التسييـر

قسم العلوم الاقتصادية

الموضوع

دراسة تحليلية لقواعد
تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم
تخصص علوم اقتصادية

إعداد الطالب : **الأستاذ المشرف :**

➢ محمد لعلاوي ➢ أ د . ميلود تومي

أعضاء لجنة المناقشة :

- أد. موسى رحماني رئيسا جامعة بسكرة
- أد. ميلـود تـومي مقررا جامعة بسكرة
- د. نور الدين أحمد قائد مناقشا جامعة بسكرة
- د. عبد الحميد بوخاري مناقشا جامعة غرداية
- د. الأزهر عــزة مناقشا جامعة الوادي
- د. بلقاسم سعودي مناقشا جامعة المسيلة

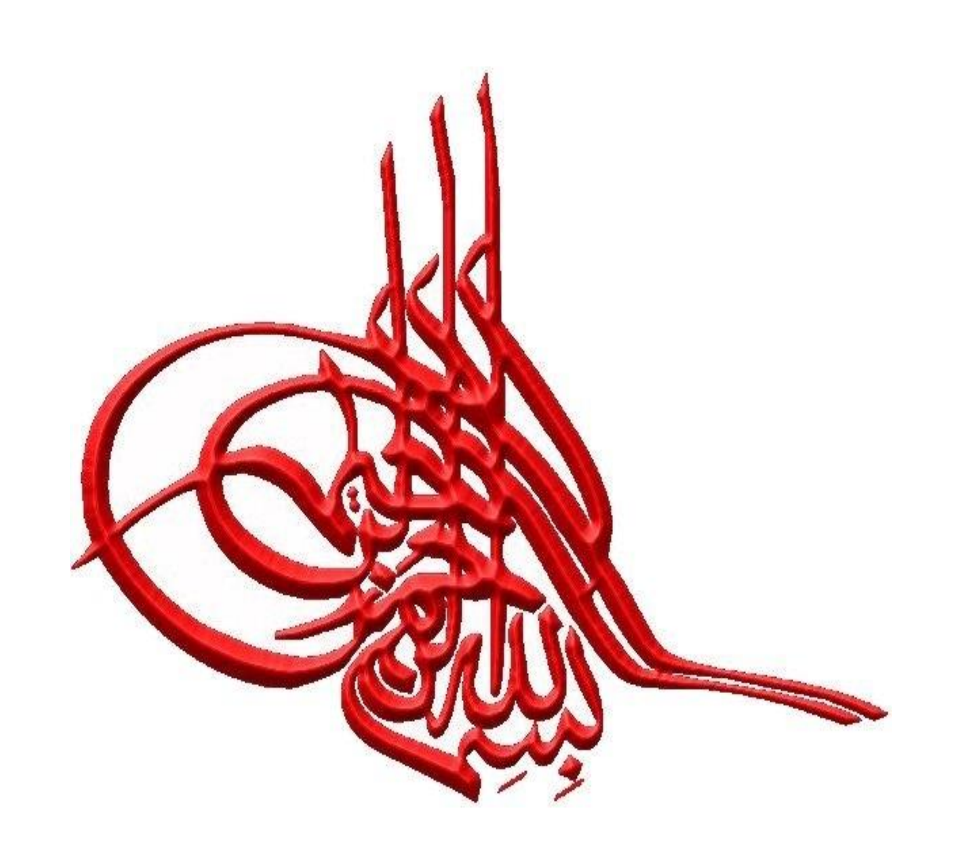
السنة الجامعية : 2014 /2015

- ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، من خلال اعتماد مؤشرات الأداء للتسيير من أجل الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري. حيث تقوم هذه الدراسة على واقع تحليل فاعلية المصالح الجائية للمديريات الولائية للضرائب لعينة الدراسة المقترحة والتي تشمل خمس مديريات ولائية للضرائب خلال فترة الدراسة الممتدة من 2004 الى 2011، وهذا بتحليل مؤشرات الأداء لمجمل خصائص تحصيل الضرائب، من التأسيس التحصيل الرقابة والمنازعات، وكذلك الموارد البشرية والعلاقات العمومية لها. وهذا على مستوى المصالح الجبائية لعينة الدراسة. واعتماد نتائج هذه الدراسة من أجل الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري وتجاوبه مع متطلبات التمويل للخزينة العمومية، والبيئة الاقتصادية المحلية والدولية من جهة، وتوقعات المجتمع الجبائي ككل من جهة أخرى

- Résumé :

Cette étude vise à analyser les règles de l'établissement et de l'assiette et le recouvrement des impôts en Algérie, à travers l'adoption des indicateurs de performance afin de juger l'efficacité du système fiscal algérien. Où Cette étude est basée sur la réalité d'Analyzer la fiabilité des services fiscaux au niveau des direction wilaya d'impôts pour un échantillon d'étude proposée, qui comprend cinq directions d'impôts au cours de la période d'étude de 2004 à 2011, par l'analyse des indicateurs de performance de l'ensemble des caractéristiques des impôts a partir de l'assiette et le recouvrement fiscale de ,le contrôle fiscal, contentieux, ainsi que les ressources humaines et les relations publiques aux niveau des services fiscaux des directions des impôts de notre échantillon d'étude. Et L'adoption de cette analyse pour l'incorporation au système fiscal algérien qui répond aux exigences du trésor public d'état, et de l'environnement économique national et international d'une part, et qui répond aux attentes de la société fiscal en général d'autre part



﴿ وَاللَّهُ أَخْرَجَكُم مِّن بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ ۙ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ﴾

((النحل أ ية78))

قال الامام الشافعي" :من أ راد الدنيا فعليه بالعلم، ومن اراد الاخرة فعليه بالعلم".

وقوله" من طلب علما فليدقق لئلا يضيع دقيق العلم"

و قوله ": العلم بطيء اللزام، بعيد المرام، لا يدرك بالسهام، ولا يرى في المنام، ولا يورث عن الأ باء والأعمام انما هو شجرة لا تصلح الا بالغرس، ولا تغرس الا في النفس، ولا تسقى الا بالدرس، ولا محصل الا لمن أ نفق العينين وجثا على الركبتين، ولا يحصل الا بالاستناد الى الحجر، وافتراش المدر وقلة النوم، وصلة الليل باليوم."

كلمة شكر

بعد حمد الله تبارك وتعالى حق حمده، الذي وفقني لإتمام عملي على هذا النحو

أتقدم بشكري وامتناني الكبيرين لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور . ميلود تومي.

على قبوله الإشراف على هذا البحث رغم انشغالاته الكثيرة

وعلى ماقدمه لي من توجيهات قيمة على مستوى المنهجية

أو على مستوى المضمون العلمي .

والى الدكتور فاتح سردوك لدعمه المتواصل في انجاز هذا العمل

كما أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لهذا الصرح الشامخ جامعة محمد خيضر ببسكرة مهد الباحثين ممثلة بإدارتها المهنية الحكيمة

كما أسجل شكري وتقديري لكل من قدم لي يد المساعدة

من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل

كما لاانسى كل من شجعني بالكلمة الطيبة والابتسامة

وبالدعاء إلى كل هؤلاء أقول شكرا .

محمد لعلاوي



إلى روح والدي الطاهرة

إلى كل من تناغم قلبي في حبهم

زوجتي وأولادي

إلى كل من ترتيب على حبهم

والدي وإخوتي وأخواتي

إلى كل محب ومخلص لهذا الوطن

أحبتي وأصدقائي

الباحث : محمد لعلاوي

الفهارس

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

فهرس الملاحق

قائمة الرموز والمصطلحات

A	ASSIETTE	الوعاء
R	RECOUVREMENT	التحصيل
C	CONTROLE	الرقابة
CX	RECOURS CONTENTIEUX	المنازعات
M	LES MOYENS	الموارد
RP	RELATIONS PUBLIQUES	العلاقات العمومية
SPSS	STATISTICAL PROGRAM FOR SOCIAL SCIENCES	البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية
IRG	IMPOT SUR REVENU GLOBAL	الضريبة على الدخل للاجمالي
IBS	IMPOTS SUR LE BENEFICE DE SOCIETE	الضريبة على أرباح الشركات
BIC	BENEFICE SUR LE BENEFICE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL	أرباح النشاط الصناعي والتجاري
BNC	BENEFICE NON COMMERCIAL	أرباح النشاط غير التجاري
IRG/S	IMPOT SUR REVENU GLOBAL SALAIRES	الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة المرتبات والاجور
TF	LA TAXER FONCIERE	الرسم العقاري
TA	TAX D'ASSAINISSEMENT	الرسم التطهيري
TAP	TAX SUR ACTIVITE PROFFESSIONNELLE	
TCA	TAX SUR CHIFFRE D'AFFAIRES	الرسم على رقم الأعمال
TVA	TAX SUR VALEUR AJOUTEE	الرسم على القيمة المضافة
SDOF	SOUS DIRECTION DES OPERATION FISCALS	للعمليات الجبائية المديرية الفرعية
SDCF	SOUS DIRECTION DU CONTROLES FISCALES	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
SDM	SOUS DIRECTION DES MOYENS	المديرية الفرعية للموارد
SDR	SOUS DIRECTION DU RECOUVREMENTS	المديرية الفرعية للتحصيل
SDCX	SOUS DIRECTION DU CONTENTIEUX	المديرية الفرعية للمنازعات
ANDI	L'AGENCE NATIONALE DE DEVELOPPEMENT DE L'INVESTISSEMENT	الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار
ANSEJ	L'AGENCE NATIONALE DE SOUTIEN DE L'EMPLOI DES JEUNES	الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار
DIW	DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA	المديرية الولائية للضرائب

المقدمة

مقدمة

يعتبر موضوع التنمية من أهم المواضيع التي تطرح نفسها بشكل دائم ومستمر للقضاء على ظاهرة التخلف، حيث تبقى دول العالم الثالث ومنها الجزائر في بحث دائم عن مصادر تمويل جديدة ومتجددة لضمان حد ادني من النمو.

وفي ظل هذا الطرح تعاظم الاهتمام بالجباية العادية كبديل للجباية البترولية خاصة لعدم استقرار أسعار البترول والصدمة النفطية في ثمانينيات القرن الماضي. وهذا ما عجل بالسلطات العمومية إلى مباشرة إصلاحات بخصوص المنظومة الجبائية العادية باعتبار أن الضريبية إحدى أدوات الضبط الاقتصادي التي تتدخل بواسطتها لتحقيق أهدافها المالية، الاقتصادية، الاجتماعية وهذا الإصلاح الذي جاء ضمن سياق إصلاحات اقتصادية شاملة أحدثت تغيرات جذرية في منهج الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، حيث عملت هاته الإصلاحات الاقتصادية والمالية على تعديل شروط ممارسة المتعاملين الاقتصاديين للنشاط الاقتصادي والمالي.

وقد احتاج هذا الأمر إلى فرض قواعد جبائية جديدة تهدف الى تحديث وعقلنه الضريبة للوصول إلى شفافية أفضل، مما يتيح رسم استراتيجة مثلى لتأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة لتمويل عملية التنمية.

ولما كانت الإدارة الضريبية هي الأداة لتنفيذ النظام الضريبي، فالتطرق إليها يثير في الأساس مسألة نجاعة الأداء فيها، باعتبارها إحدى الأدوات المميزة من أجل ضمان السيران الحقيقي والفعال لمختلف الوظائف والنشاطات التي تمكن المستخدمين والممولين من ممارسة واجباتهم وحقوقهم على أكمل وجه.

ونظرا للأهمية التي يكتسيها أداء الإدارة الضريبية، فقد باشرت المصالح المركزية المعنية في الجزائر؛ منذ بداية سنة 2003 في إنجاز برنامج، يتميز بالحداثة ويضمن الفعالية في التسيير ويقوم هذا البرنامج على جملة من المؤشرات (تسمى مؤشرات الأداء) تسعى من خلالها الإدارة الضريبية إلى زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية.

اعتمدت المديرية العامة للضرائب بداية من السداسي الثاني من سنة 2003 إلى الانتقال من نظام تسيير ضريبي بيروقراطي (التسيير برسائل المهمة) إلى نظام تسيير ضريبي مخطط تأشيري بالاعتماد على آلية عقود النجاعة (التسيير بعقود النجاعة) لعصرنة قطاع الضرائب.

من خلال هذا العرض يمكن طرح إشكالية دراستنا والتي يمكن صياغتها كما يلي:

1 –مشكلة الدراسة.

تتمحور مشكلة الدراسة تتمحور أساسا حول مدى فاعلية مؤشرات الأداء في تدعيم نجاعة عملية التأسيس والتحصيل للضرائب، وبالتالي فان السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يرتكز على نجاعة التسيير للإدارة الجبائية لعملية التأسيس والتحصيل، وعليه يمكن طرح إشكالية دراستنا كما يلي:

- **السؤال الرئيسي.**

" مالمكانية تحليل او قياس فعالية ونجاعة عملية تأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم وإرساء قواعد حقيقة لها اعتماد على مؤشرات الأداء للمنظومة الجبائية "

إن طرح نجاعة التسيير الجبائي للإدارة الجبائية لعمليتي تأسيس وتحصيل الضرائب، من خلال مؤشرات الأداء، يقودنا الى طرح التساؤلات الفرعية التالية.

- **الأسئلة الفرعية:**

- ما هو الإطار النظري المحكم للمنظومة الجبائية؟
- ما مدى تأثير الضريبة على الهيكل الاقتصادي للدولة؟
- ما هو دور الاصلاح الجبائي في نجاعة عملية تأسيس وتحصيل الضرائب؟
- إلى أي مدى يمكن اعتماد مؤشرات الاداءا إلى تقسيم فعالية تأسيس وتحصيل مختلف الضرائب الجزائر ؟

2- فرضيات الدراسة.

للإجابة عن مجمل هذه التساؤلات فقد اعتمد الباحث على الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية.**

إن اعتماد مؤشرات الأداء لدراسة وتقييم النظام الجبائي في ظل توقعات المجتمع الجبائي لتدعيم وتمويل الخزينة العمومية يؤسس لنجاعة قواعد التأسيس والتحصيل الضريبي بالجزائر.

- **الفرضيات الفرعية.**

إن الفرضية الرئيسية للدراسة، تتدرج منها جملة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- إن اعتماد إطار نظري مرجعي للمنظومة الجبائية، يدعم فعالية التسيير الجبائي للإدارة الضريبية.
- تكتسي الضريبة اهمية كبرى وتأثيرا هاما على الهيكل الاقتصادي للدولة.
- تلعب عملية الاصلاح الجبائي دورا فعالا في نجاعة التأسيس والتحصيل الضريبي.
- تعطي مؤشرات الأداء للإدارة الجبائية، صورة تحليلية لفاعلية التسيير الجبائي لتأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر.

- تحديد إطار الدراسة

تعتبر التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في المنظومة الجبائية، مطلباً هاما لإيجاد ما يكفل للدولة الاستمرار والتطور ، مع متطلبات المصلحة الاقتصادية والاجتماعية وتمويل خزينتها العمومية، وتطرح حتمية هذا التطوير إلى الدور الفعال الذي تلعبه المنظومة الجبائية في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية اعتمادا على فعالية ونجاعة تسيير لكل عناصر المنظومة الجبائية وما توفره من معلومات لاستغلال والمتابعة على اساس تقسيمها لمختلف أشكال الرقابة كما ان

تزايد الثقافة الجبائية والوعي الضريبي وانتشار الثقافة الجبائية سيهيء لتطوير هاته المنظومة ، وما توفره من معلومات لمتابعة، وتقييم الرقابة على هذه المشاريع والخطط ، حيث أن مجمل المشاكل بالجزائر يشترك بوجودها أكثر من طرف ، فانه يجب النظر إليها من هذين الطرفين. وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال العناصر التالية:

- **حدود الدراسة.**

تتطرق هذه الدراسة إلى تدعيم الفاعلية وارساء قواعد التأسيس والتحصيل الضريبي بالجزائر، من واقع المجتمع الجبائي، ومختلف مؤشرات التسيير الجبائي للإدارة الجبائية بمختلف مكوناته ومتغيراته.

- **الحدود المكانية.**

ترتبط ب اعتماد قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، حيث تم اختيار عينة البحث باشتمالها على أغلب المناطق الجغرافية للجزائر، من خلال احصائيات مؤشرات الأداء التي تعكس التسيير الجبائي للمديريات الولائية للضرائب لخمس ولايات، كما يلي:

- سطيف – بجاية – المسيلة– البويرة – برج بوعرريج

- **الحدود الزمنية.**

سيتم اعتماد عينة الدراسة السابقة وفقا لإحصائيات مؤشرات الأداء لعينة الدراسة في الفترة من سنة 2004 الى سنة 2011.

4- أسباب اختيار الموضوع.

- **الجوانب الذاتية.**

- الميل إلى الدراسة في موضوع الجباية بحكم القرب من انتمائنا للمنظومة الجبائية بالجزائر، والى الهيكل الإداري الأعلى للمديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة، وهذا ما يتيح

الاطلاع على جملة من مشاكل الممارسة المهنية للجباية وانعكاساتها على تأسيس وتحصيل الضرائب.

- المشاركات العلمية في الملتقيات الوطنية والدولية حول موضوع الجباية والضرائب، والتركيز على مجال المراجعة منذ التدرج والماجستير.
- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الدراسات المتخصصة في الموضوع دوليا.

- الجوانب الموضوعية.

- الاهتمام المتزايد لعملية تمويل الخزينة العمومية خارج قطاع المحروقات.
- تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والبحث عن سبل الحد منها من قبل السلطات المختصة، وهذا على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.
- إن مهنة المحاسبة والمراجعة الجبائية، تعتبر من أكثر المهن التي تشهد تطورا بارزا وملحوظا، وهذا ما نلمسه كذلك على المستوى الوطني من خلال اعتماد النظام المحاسبي والمالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، والسعي المستمر نحو اصلاح المنظومة الجبائية.
- إضافة إلى قلة الدراسات في هذا الموضوع تجعله مجالا مهما للدراسة والإثراء.

5 – متغيرات الدراسة.

لدراسة فاعلية قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، فان أهم المتغيرات التي تشملها الدراسة الميدانية، تتمثل أساسا في مختلف مؤشرات الأداء المعتمدة بالمصالح الجبائية، والتي تتمثل ابتداء من فرض الضريبة (الوعاء)، التحصيل، الرقابة الجبائية ومعالجة المنازعات والطعون وحتى تسيير الموارد البشرية والعلاقات العمومية، وهي جوانب تسمح بتقييم فاعلية النظام الضريبي، من خلال الدلائل والتحليلات التي تبرزها، وهو ما سيتم تحليله على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة.

6-أهمية الدراسة.

تكمن أهمية هذه الدراسة أساسا في الأهداف المرجوة منها نظريا وتطبيقيا من خلال ما يلي:

- التجاوب مع مساعي الاداة الجبائية لتحقيق اهداف الدولة في زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية، ودعم التحصيل الضريبي في الجزائر خارج قطاع المحروقات.

– تحاول هذه الدراسة ان تساهم بمناهج لتدعيم المنظومة الجبائية في تقييم ومواجهة تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

7 -أهداف الدراسة

تحاول الدراسة تشخيص الاطار النظري للمنظومة الجبائية وعلاقتها بالهيكل الاقتصادي للدولة والآليات النظرية لإصلاحها.

- كما تحاول تقييم واقع تسيير المنظومة الجبائية بالجزائر، وآفاق تطويرها تجاوبا مع متطلبات البيئة المحلية والدولية ، اعتمادا على مؤشرات الأداء لعينة الدراسة .

8 -الدراسات السابقة في الموضوع.

الدراسة الأولي:

فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر للباحث ناصر مراد، والبحث هو عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002، ولقد هدف البحث إلى:

– معالجة دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة .

– معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في شكله النظري .

– معالجة إشكالية التهرب الضريبي مع إبراز خطورته على الاقتصاد الوطني .

– تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات .

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها :

– أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار وزيادة حجم التهرب الضريبي .

– أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وان فعالية هذا النظام تكون من خلال:

– بساطة النظام الضريبي وتمتعه بالشفافية والمرونة .

– تخفيف العبئ من خلال استعمال معدلات وأسس ضريبية معتدلة .

– توفر إدارة ضريبية ذات كفاءة من اجل تسهيل الإجراءات الضريبية ، من اجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة .

الدراسة الثانية :

النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي للباحث بوزيدة حميد، أطروحة دكتوراه دولة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2006 ، ولقد هدفت الدراسة إلى :

– إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة .

– تبيان دور السياسة الضريبية في التنمية الاقتصادية .

– تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه .

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها :

– تطور النظام الضريبي الجزائري تعبير عن تحول النظام الاقتصادي وانعكاس مباشر له .

– مستويات الضغط الضريبي بالجزائر منخفضة .

- النظام الضريبي الجزائري يواجه تحديات ناتجة عن الإصلاحات الاقتصادية والتهرب الضريبي ، والاتحادات الإقليمية والدولية ، وضغط المنظمات الدولية .

الدراسة الثالثة:

تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991- 2002) للباحث خلاصي رضا والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، سنة 2008.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تشخيص وتقييم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1991 – 2002 .

- البحث عن حلول وسبل لمكافحة التهرب الغش الجبائي .

- نشر الوعي الضريبي وإرساء الثقافة الجبائية في المجتمع الجزائري .

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها :

- أن النظام الجبائي الجزائري الذي وجد خلال الفترة 1991 –2002 نظام معقد وغير عادل ولا يستجيب لمبادئ القانون الجبائي .

- الغش الجبائي في الجزائر هو غش بسيط يمكن الحد منه من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية ونظام البحث عن المعلومة الجبائية .

- تسمح الآليات المستعملة في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب بالكشف عن جزء فقط من الغشاشين وبالتالي فهي غير كافية للحد منها.

الدراسة الرابعة:

التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر للباحث شارفي ناصر والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2011 -2012.

ولقد هدفت الدراسة إلى :

- تناول النظام الضريبي والضريبية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية .

- دراسة التهرب الضريبي والبحث في أسبابها وأنواعها وآثارها .

- التطرق إلى وسائل مكافحة التهرب الضريبي و آثارها الاقتصادية والنفسية على المكلفين والدولة

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها :

- أن النظام الضريبي الأكثر تعقيدا يخلق ويزيد من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.

- أن تطبيق القوانين الضريبية أصبح أكثر صعوبة في ظل انتشار التجارة الالكترونية وتحرير رؤوس الأموال وفتح الأسواق العالمية لكثير من المكلفين .

- انه لا توجد هناك استجابة فعالة من طرف السلطات الادارية والتشريعية والقضائية لمكافحة التهرب الضريبي .

الدراسة الخامسة:

النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر للباحث ولهي بوعلام والدراسة هي عبارة عن رسالة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة سطيف ، سنة 2011 – 2012 .

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر .

- إبراز الأسس الموضوعية لترشيد تدخل الدولة من اجل تعبئة المداخيل الضريبية .

- المساهمة في صياغة نظام ضريبي فعال في ظل الدور الجديد للدولة .

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها :

- أن الإصلاح الجبائي جاء نتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت بعد الصدمة النفطية .

- تحتل الضرائب غير المباشرة الحصة الكبرى في الايردات الضريبية .

- للدولة دور رئيسي في تعبة الموارد المالية لمواجهة متطلبات التنمية المستدامة .

الدراسة السادسة:

التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر 2001- 2011 والدراسة هي عبارة دكتوراه علوم في العلوم التجارية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2014-2015

ولقد هدفت الدراسة إلى:

-إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة .

- تعزيز العلاقة بين الإدارة الضريبية ومختلف المكلفين بالضريبة ونشر الثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري .

وقد توصل الباحث إلى: أن ظاهرة التهرب الجبائي هي ظاهرة عالمية و الاقتصاد الوطني غير منظم وانتشار القطاع الموازي بسبب المنافسة الغير شريفة ،حيث لا توجد تقديرات موثقة بشأن حجم التهرب الضريبي في الجزائر مع احتمال أن يكون كبير لعدم فعالية النظام الضريبي .

9 -منهج وأدوات الدراسة

تتطلب الدراسة وطبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تجاوبا مع طبيعة الموضوع، فسيتم اعتماد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بتطور المنظومة الجبائية وانعكاسها على الهيكل الاقتصادي للدولة، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بإصلاح المنظومة الجبائية، إضافة الى اعتماد المنهج الاستشرافي في تشخيص واقع نجاعة قواعد تأسيس والتحصيل من خلال مؤشرات الأداء بالجزائر وإمكانية اعتمادها في تطوير هذه المنظومة. واعتمدنا كذلك على منهج دراسة الحالة للوقوف على واقع التسيير الجبائي للنظام الضريبي بالجزائر.

10-صعوبات الدراسة.

نظرا لخصوصية الدراسة والمرتبطة بالمنظومة الجبائية في الجزائر واقتراح مداخل لإصلاحها وتطويرها ودعم فعاليتها، واجهت الباحث بعض الصعوبات تمثلت في:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، وخاصة أطروحات الدكتوراه فيما يخص دراسة حالة الجزائر في حدود علم الباحث.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل الإجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، وبالخصوص صعف الجانب المتعلق بالمعالجة الالكترونية للمعلومات.
- نقص الكتب باللغة العربية، في هذا المجال.

-خطة البحث.

تبعا لأهداف هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار فرضيات البحث، حيث تم تقسيمه إلى: مقدمة وأربعة فصول وخاتمة.

حيث يتناول الفصل الأول عموميات على الضرائب وانعكاساتها على الهيكل الاقتصادي بمختلف مؤثراتها، الدخل والاستهلاك والادخار، بينما خصص الفصل الثاني لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر.

في حين خصص الفصل الثالث للعرض النظري للإصلاح الضريبي وواقعه بالجزائر بالنسبة لمختلف الضرائب والجوانب التشريعية والتنظيمية والتسييرية.

أما الفصل الرابع فتم تخصيصه لدراسة تحليلية، من حيث الوقوف على تقييم فاعلية مؤشرات الأداء في دعم نجاعة تأسيس وتحصيل الضرائب، بتقييم مختلف مؤشرات الأداء للفترة من 2004 الى 2011، وهذا بالنسبة لعينة الدراسة المحددة.

أما الخاتمة فقد اشتملت على النتائج واقتراحات تصب في مجملها على الإجابة على الإشكالية الواردة في مقدمة البحث.

الفصل الأول :
الضريبة والهيكل الاقتصادي

تمهيد

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فهي تلعب دورا أساسيا في مجال تجسيد أهداف السياسة المالية للدولة ويتطلب تحقيق تلك الأهداف اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص وملامح النظام الاقتصادي المتبع لتحقيق أهداف المجتمع، ويتم اختيار النظام الضريبي من خلال المعرفة الكاملة بإيديولوجية المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها.

ويواجه تحقيق هذه الأهداف استفحال ظاهرة التهرب الجبائي، والتي تشكل تهديدا للمصالح الاقتصادية، والاجتماعية والمالية للمجتمع، ما يتطلب توفر جهاز رقابي كفؤ يقوم بمراقبة ومتابعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتم من خلالها تناول مفاهيم عامة حول الضريبة، ومختلف تصنيفات الضرائب وانواعها، إضافة الى انعكاس الضريبة على الهيكل الاقتصادي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، وأداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لأهدافها السياسة والمالية وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم وخصائص الضريبة، القواعد والأهداف العامة لها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الضريبة

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور، وتطورت مع مرور الزمن؛ حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم وقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص شكل الضريبة؛ ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وجبايتها؛ ناهيك عن طريقة سدادها، فقبل ظهور الدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل شيخ أو زعيم القبيلة وكانت تجبى بشكل عيني متمثلا ذلك في خدمات أو منتجات يقدمها أفراد القبيلة إلى زعيمهم من أجل حماية وحسن سير القبيلة.[1]

أما في العصر القديم لظهور الدولة فإن فرض الضرائب كان قاصرا على فرض الضريبة على الرؤوس بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور.[2]

وفي العصور الوسطى حيث تعززت ظهور بوادر النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة فإن الإلتزام بالضريبة كان يقع على عامة الشعب، أما رجال الدين فكان نصيبهم الالتزام

بالتعليم والخدمة العامة، أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش، حيث كانت الضريبة في ذلك العصر بمثابة هبة للملوك.[3]

واستمر هذا التمييز الطبقي في ذلك العصر حتى قيام كل من الثورة الصناعية في انجلترا التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مركز الصدارة نتيجة لاستحواذها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع، والثورة الفرنسية التي قامت على الحرية والمساواة بين جميع شرائح

---

[1]محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان :الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط 02 ، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003 ، ص03

[2] يونس أحمد البطريق:أصول المالية العامة، د ون دار نشر ، الإسكندرية، 2004 ، ص43

3 رضا خلاصي :تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002 ، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الإقتصادية والتجارية .والتسيير،جامعة الجزائر، 2007 ،ص05 ،غير منشورة.

طبقات المجتمع، هذه الأمور أدت إلى ظهور نظام الاقتصاد الحر؛ الذي يتم فيه تنظيم النشاط الاقتصادي على اعتبار المنافسة الحرة "قانون السوق"، وفي ظل هذا النظام أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي، بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة...الخ.

وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة كان لابد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خضم هذا فبعد أن كانت الضريبة مجرد إسهام اختياري من قبل أصبحت تكتسب الطابع الإلزامي، وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر.[1]

وبعد تطور مفهوم الدولة، أصبح فرض الضرائب يخضع إلى تشريع نواب الشعب.[2]

وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة من خلال نوابهم على فرض الضرائب على اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة وأهم عناصرها

ليس للضريبة تعريفا تشريعيا (Juridique) خاصا بها، و غالبا ما يتم تعريفها من خلال تحليل عناصرها ، و هناك عدة تعاريف متعلقة بالضريبة ، ومن أكثرها شيوعا ما يلي :

- تعرف الضريبة على أنها: " أداء مالي واجب على أفراد معينين ، ويتم ذلك عن طريق القوة ، و بشكل نهائي و دون مقابل و ذلك بهدف تغطية الأعباء العامة "[3]
- كما يعرفها (C.Schoenauer) على أنها : " اقتطاع مالي إجباري مخصص لتغطية الأعباء و المصاريف العامة "[4]

---

1 يونس أحمد البطريق:أصول المالية العامة، مرجع سابق ،ص 45 3

[2] سوزي عدلى ناشد:الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000 ،ص 112.

3 Christian Schoenauer : les fondamentaux de la fiscalité, techniques et applications édition ESKA ; 6eme édition ; paris ; France ; 2006 ; p 10.

4 - Idem.

- كما يعرف (Djeston. DJEBEZS)الضريبة على أنها : " كل اقتطاع أو منفعة أيا كان شكلها ، تحصل عليها القوة العمومية بغية إشراك المواطنين (المكلفين) في تحمل الأعباء العامة من جهة و من جهة أخري بغية تحقيق أهداف سياستها الاجتماعية و الاقتصادية و التنموية " .[1]

مما سبق يمكن إعطاء تلخيص للتعاريف السابقة كالتالي:

– الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري دون مقابل لفائدة الدولة، يتم فرضه على المكلفين من أجل تغطية النفقات العامة لها ، وكذا تنفيذ السياسات المالية المبرمجة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص عناصر الضريبة و المتمثلة فيما يلي :

–الضريبة فريضة نقدية : أي أنها تدفع في شكل نقدي ، وذلك استجابة لمقتضيات النظام الاقتصادي وتطلعا لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية .

–تدفع الضريبة جبرا : و هذا يعنى أن المكلف بالضريبة ليس له الخيار في دفعها للدولة ، بل هو مجبر على ذلك .

–الضريبة تدفع بصفة نهائية : إن المكلف يدفع الضريبة بشكل نهائي ، ولكن هذا لا يمنع استرجاع بعض منها في حالة تقديم طعن أو تظلم .

–الضريبة تدفع من دون مقابل مباشر: إن المكلف الدافع لضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر لما دفعه ، ولكنه ينتفع من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة .[2]

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية والأهداف العامة للضريبة

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مجمل القواعد والمبادئ التي تقوم عليها الضريبة، وكذلك مجمل الأهداف العامة المرجوة من اعتمادها على عدة مستويات.

1- أحمد حمدي العناني: إقتصاديات المالية العامة و نظام السوق دار المعرفة اللبنانية , بىروت 1992, ص : 261 .

2 -CHRITIAN SCHOENAUER ; op ; cit ; P : 11.

أولا : المبادئ الأساسية للضريبة

تعنى المبادئ الأساسية للضريبة تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة المكلفين من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى. ويعتبر أدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية وهي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع و الاقتصاد في نفقات التحصيل، ولا تزال تعتبر إلى الأن كمبادئ عامة يتم الاسترشاد بها في هذا المجال. [1]

و سيتم تناول هذه المبادئ حسب الترتيب الآتي:

1-مبدأ العدالة: ويقصد بها ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية لضرائب بعدالة بين أفراد المجتمع ، أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز . و بمعنى أخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخليهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة .[2]

فمثلا الضريبة على الدخل تقوم على أساس تصاعدي كمبدأ لتجسيد العدالة ، بمعنى أنه كلما ارتفع الأجر او الدخل كلما زادت الضريبة .

غير أن هذا المبدأ ينعدم في حالات استثنائية كالإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بعض الأطراف ، فضلا عما تثيره التصاعدية من قضايا ترتبط بالمعدلات و الحدود التي تحسب عندها الضريبة [3] ، غير أن الضريبة في الحقيقة لا تتجاوب كليا مع هذا المبدأ خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة. والتي غالبا ما يتحمل عبئها الفئات أقل دخلا ، على خلاف ما نادى به المفكرون الاقتصاديون أمثال أدم سميث الذي دعا إلى وجوب مشاركة رعايا

---

1 عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي في الاقتصاد العام , دار النهضة , بيروت , لبنان , 1974 , ص : 311.
2 أحمد حمدي الغناني , المرجع السابق , ص : 263.
3 د غازي عناية : الضريبة و الزكاة دراسة مقارنة , منشورات دار الكتب , الجزائر , 1991 , ص : 215.

الدولة في نفقات الحكومة كل حسب الإمكان تبعا لمقدرتهم التكلفية ، أي نسبة دخل كل منهم والذي يتمتع به في حماية الدولة. [1]

ويركز مبدأ العدالة على كيفية حساب و تحمل العبء الضريبي ، ومع تطور الفكر المالي اختلفت طرق تحديد هذا العبء من الضريبة النسبية إلى الضريبة بمعدل ثابت مهما تغير الدخل . وتبقى مسألة المساواة نسبية تختلف حسب نوع الضريبة المفروضة (مباشرة أو غير مباشرة) . وكذا حسب طريقة تحديد العبئ الضريبي.

2 – **مبدأ اليقين (الوضوح)** : ومعناه أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها و المناسبة التي فرضت على أساسها مع تحديد الوعاء و ميعاد الوفاء بها إضافة إلى طريقة تحصيلها ، أي أن يكون المكلف على دراية بالتزاماته اتجاه الدولة . ويتطلب ذلك إلمام المكلف بالأحكام المتعلقة بالضريبة ، ولا يتحقق ذلك إلا بثبات و استقرار الأحكام الضريبية و التشريعات المتعلقة بها وعدم المغالاة في إحداث التغيرات عليها .

و لتحقق مبدأ اليقين لا بد من أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة و جلية يفهمها عامة المكلفين بالضريبة دون التباس [2] .

وعدم توفر هذا الشرط (التغير المستمر في التشريعات و تعقيدها) قد يؤدي إلى حدوث تعسفات متبادلة سواء من جانب الإدارة الضريبية من خلال زيادة العبء الضريبي ما يؤدي إلى تفشي ظاهرة الرشوة ، أو من جانب المكلفين من خلال التهرب من دفع الضريبة إضافة إلى تقديم بيانات خاطئة .

3– **مبدأ الملائمة في الدفع** : ويعد هذا المبدأ نقطة هامة يجب أن تتوفر في الضريبة ، وهو ينص على أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيدها و أساليب تحصيلها ملائمة للمكلف و ذلك لتخفيف وقع دفع الضريبة عليه ، و عليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل الخاضع لها ، كأن تجبى الضرائب

---

1 د حسين مصطفى حسين : ديوان المطبوعات الجامعية , الطبعة الثالثة , بن عكنون, الجزائر ,1995, ص :44.
2 عادل أحمد حشيش. المرجع السابق , ص : 315.

المفروضة على الاستغلال الزراعي بعد جني و بيع المحصول مباشرة . كما تلتزم الإدارة الضريبية طبقا لمبدأ الملائمة في الدفع بتقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبير، وذلك حتى يسهل على المكلف دفعه في ظروف ملائمة وبأقل تضحية ممكنة في السيولة المتوفرة لديه و يتوجب على المصالح الضريبية إتباع أسلوب مناسب في عملية التحصيل كاقتطاع الضريبة مباشرة من المنبع (المصدر) كالأجور مثلا ، بحيث يحصل صاحب الإيراد مباشرة على دخله الصافي بعد خصم الضريبة ، وذلك ما يجنب المصالح الضريبية الاحتكاك بالمكلف و كذا ضمان عدم تهربه من دفع ما عليه .

4- **مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل** : و تقضى هذه القاعدة بضرورة تنظيم جباية الضريبية بحيث لا تنتزع من المكلف إلا أقل ما يمكن فوق ما يدخل في النهاية خزينة الدولة ، أي أن تكون نفقات جبايتها قليلة . و المقصود من هذا المبدأ هو أن الفارق ما يدخل الخزينة العامة من حصيلة الضرائب وبين ما يدفعه المكلفون فعلا يجب أن يكون ضئيلا إلى أقصى حد ممكن ، بمعنى أخر أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بما يتم تحصيله ، فلا فائدة من ضريبة تكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها ، وهذا ما يعني أن الجهاز الحكومي الذي تشكل الإدارة الضريبية أحد أجزائه و الذي يسدد نفقاته و أجور موظفيه مما توفره له إرادات الضرائب وجب عليه استعمال أساليب و تقنيات علمية حديثة كالإعلام الآلي و تعيين موظفين أكفاء وذلك ربحا للوقت و المال العام بهدف تخفيف العبء على المكلفين و عدم جرهم للتفكير في التهرب من دفع الضريبة .

هذا بإيجاز تقديم المبادئ الأساسية لتقديم الضريبة التي أعلنها أدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " التي ما تزال حتى يومنا هذا تمثل دستورا للضرائب بشكل عام.[1]

ثانيا : الأهداف العامة للضريبة

يمكن حصر الأهداف العامة للضريبة فيما يلي :

1 عبد المنعم فوزي: الماليّة العامّة والسّياسات المقارنة، دار النّهضة العربيّة، بيروت لبنان،1972، ص:96.

-هدف مالي : ويتمثل في تغطية النفقات الخاصة بالدولة أي تحقيق الموازنة العامة ، باعتبار أن الضريبة جزء من إرادات الدولة التي تقابل نفقاتها و تعمل على تغطيتها .

-هدف اقتصادي : حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقويم الاقتصادي ، ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية ، وفي حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات و الإعفاءات الجبائية لتنشيط الاستثمار [1].

-هدف اجتماعي :باعتبار أن الضريبة يتم فرضها على أصحاب المداخيل المرتفعة ليتم توزيعها على أصحاب المداخيل المنخفضة وهو ما يساعد على زيادة العدالة الاجتماعية .

المبحث الثاني :التصنيفات المختلفة للضرائب.

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتطور مفهوم الضريبة معه في ظل المالية العامة، تعددت أنواع الضرائب واختلفت، وأصبحت النظم الضريبية تشمل أنواعا مختلفة من الضرائب، تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية

1- Christian SCHOENAUER ; opcit; P : 30.

المرجوة منها، إذ يتطلب نجاح الدولة في اختيار النوع الملائم من الضرائب على مدى فهمها ودراستها للآثار الاقتصادية المحتملة لكافة أنواع الضرائب المزمع استخدامها في هيكلها الضريبي، سنعتمد في دراسة التصنيفات المختلفة للضريبة على الأسس التي تحدد كافة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها، ويمكن التطرق الى التصنيفات: المختلفة للضرائب كما يلي:

-التصنيف على أساس طبيعة الضرائب

-التصنيف على أساس مجال التطبيق

-التصنيف على أساس ظروف وضع الوعاء الضريبي

-التصنيف على أساس الطابع الاقتصادي للضريبة

المطلب الأول :التصنيف على أساس طبيعة الضريبة

أولا: الضريبة المباشرة وغير المباشرة :وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الضريبة إلى ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة، يعتبر هذا التصنيف الأهم على الإطلاق، حيث انه وفقا للنظرية المالية اعتمدت عدة معايير للتفرقة بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة إلا أنه لا يوجد معيار حاسم يمكن من التمييز الدقيق بين الضريبتين.

1-المعيار القانوني: يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة، فالضريبة تعتبر مباشرة لان العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة والإدارة مباشرة، بينما الضرائب الغير مباشرة يتم

تحصيلها في ظل تصرف اقتصادي معين دون اعتبار للشخص المكلف بالضريبة ولا يربطها اتصال مباشر بالإدارة المالية والممول.[1]

يعاب على هذا المعيار كون المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية، أو بدونها، مما يؤثر على وصف الضريبة الغير مباشرة، ومما سبق فالمعيار القانوني، لا يمكن اعتماده وحده للتفرقة بين الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة. [2]

2-المعيار الاقتصادي :ويعرف براجعيه عبئ الضريبة أو استقرارها، ويقصد به الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة انية. [3] فالشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ما كلف به، و حصل مبلغ الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة، ثم قام بنقل عبئها إلى شخص آخر يطلق عليه مصطلح المكلف القانوني، لأنه لم يتحمل العبء الفعلي للضريبة، بل اقتصر دوره على نقل الضريبة إلى شخص آخر، أما الشخص الذي تحمل فعليا العبئ الضريبي ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر فيطلق عليه مصطلح المكلف الحقيقي. هذه الجملة المتسلسلة من العمليات التي يتم بموجها نقل الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي تعرف بعملية نقل العبء الضريبي.[4]

وفقا لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها، أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية وهو المكلف الحقيقي.

[1] محمد سعيد فرهود " مبادئ المالية العامة" , مرجع سابق,ص 240
[2] رفعت محجوب " المالية العامة",دار الإشعاع, القاهرة، الجزء الثاني , 1971 ,ص 65
[3] السيد عبد المولى" المالية العامة, مصادر الإيرادات والميزانية العامة " ,دار الفكر العربي , القاهرة , 1975 ص 240
[4] يونس احمد بطريق ,د. حامد دراز" النظم الضريبية", الدار الجامعية للطباعة والنشر ,بيروت 1983 ,ص 209

وتندرج ضمن تصنيفات هذا المعيار ضرائب الدخل فهي ضرائب مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو الشخص المكلف بها بموجب القانون، فالمكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، في حين أن الضرائب الجمركية والرسم على القيمة المضافة ضرائب غير مباشرة، لأن المكلف القانوني يدفع الضريبة ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، لتحمل أخيرا الضريبة في ثمن السلعة.

من الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة والتي لا يمكن التأكد منها مسبقا، فالضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة مباشرة، لا يستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل للمستهلك في أوقات الرخاء الضريبة عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.[1]

ويمكن أن يتم تغيير تصنيف الضرائب من مباشرة وغير مباشرة وفقا لهذا المعيار، وكمثال على ذلك نجد أن ضرائب المبيعات والمتفق على أنها ضرائب غير مباشرة قد تعتبر ضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا لم يقم المنتج بنقل عبئها خشية انخفاض حجم مبيعاته خاصة إذا كان الطلب على المبيعات كثير المرونة. أما إذا كان الطلب على منتوجاته منخفض المرونة حيث تكون المبيعات من المنتجات ضرورية، وقام المنتج بنقل عبء الضريبة من منطقة لأخرى وفقا لاختلاف درجة المنافسة، ظروف التكاليف، إذ لا يمكن اعتبار نفس الضريبة في منطقة ما، وزمن ما، ضريبة مباشرة، وفي منطقة ما وزمن ما ضريبة غير مباشرة. [2]

3-معيار الثبات والاستقرار: يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة

---

[1] محمد عباس محرزي" اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للنشر، 2004، ص64

[2] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي " اقتصاديات الضرائب' "مرجع سابق، ص76

على الدخل، أو الضريبة على الأملاك أو الثروة أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على وقائع خاصة وعلى تصرفات ظرفية ومتقطعة، مثل الضرائب على الاستيراد أو استهلاك بعض السلع.[1]

حيث أنه إذا تم فرض ضريبة مباشرة على مال شخص أو دخله أو ثروته، تعتبر ضريبة مباشرة وبالتالي فإن كافة الضرائب التي تفرض على الدخل وثروة الشخص تعتبر ضرائب مباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المرتبات، ضريبة أرباح الشركات ضريبة الثروة، أما إذا تم فرض ضريبة على تصرفات الفرد في ماله بالإنفاق فإنها تعد ضرائب غير مباشرة مثل الضريبة على المبيعات.

نستخلص من مجمل ما سبق أنه بالرغم من تعدد معايير تصنيف الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة إلا أن هذه المعايير يوجه لها العديد من النقائص، فلا يمكن الاعتماد على أي منها بصورة منفردة، ولكن يعتمد الباحثون والمختصون على استخدام الضرائب المباشرة اشارة إلى ضرائب الدخل و ضرائب رأس المال أو الثروة، أما الضرائب غير مباشرة فإنها تشمل الضرائب على المبيعات أو المشتريات أو الضرائب على الاستهلاك بالإضافة إلى الضرائب الجمركية.

ثانيا: تقييم تصنيف الضرائب المباشرة وغير مباشرة:

---

[1] باهر محمد علتم "المالية العامة,"مكتبة الآداب, ط5, القاهرة, 1998 ص128 .

لقد اختلف الباحثون والمختصون حول تقييم الضرائب المباشرة والغير مباشرة من حيث مزاياها وعيوبها، وسيتم التطرق فيما يلي لمزايا وسلبيات كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.كما يلي:[1]

1-تقييم الضرائب المباشرة :لقد نادى جملة من المختصين بإلغاء كافة الضرائب غير المباشرة وقصر الضرائب المفروضة على الضرائب المباشرة فقط وخاصة الضرائب على الأراضي الزراعية باعتبارها هي العنصر الإنتاجي الوحيد المنتج، ومع تطور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور دورها من الحيادية إلى الإيجابية ازدادت حاجة الدولة إلى الأموال، ومن ثمة تنوعت الضرائب المباشرة واتسع نطاقها ليشمل العديد من العناصر من دخل وثروة، ولم يقتصر فرض الضريبة على الهدف المالي فقط بل أصبحت الضريبة أداة مهمة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومن وجهة نظر مؤيدي الضرائب المباشرة فإنها تمتع بالعديد من المزايا:

-الضرائب المباشرة تعد أكثر قربا من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة مع الضرائب غير مباشرة ففي ظل الضرائب المباشرة يمكن الأخذ في الحسبان عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للممول، مثل مستوى دخله وعدد الأفراد الذين يعيلهم فإذا لم يتعدى دخلهم مستوى معين يمكن تقرير الإعفاء من الضريبة، بل و يمكن زيادة حد الإعفاء كلما زاد عدد أفراد الأسرة والعكس صحيح، بالإضافة إلى ما سبق يمكن فرض الضريبة بشكل تصاعدي حيث يزداد سعر الضريبة كلما زادت مقدرة الممول على الدفع والعكس صحيح، ومما لاشك فيه أن إدخال العناصر السابقة في الحسبان عند فرض الضريبة سوف يساهم مساهمة فعالة في تقليل الفوارق الداخلية بين الأفراد و يقلل من حدة التفاوت في الدخل، وبالتالي يحقق المزيد

[1] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي ، "اقتصاديات الضرائب"، مرجع سابق، ص84

من العدالة في توزيع الدخل، وهذه كلها أمور يصعب أخذها في الحسبان عند فرض الضريبة غير مباشرة.

–تتسم الضرائب المباشرة بالثبات النسبي في حصيلتها بالمقارنة بالضريبة غير المباشرة ففي ظل الدورات التجارية من تضخم وكساد فان أوعية الضرائب المباشرة كالأجور والمرتبات، دخول العقارات المبنية، تكون ضعيفة الاستجابة للتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي بعكس الحال في حالة الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات والمشتريات، وقيمة الصادرات والواردات، وكلها أوعية تتأثر بشدة الدورات التجارية، ونظرا لهذه السمة التي تتمتع بها الضرائب المباشرة فإنها تمثل موردا حاليا يمكن أن تعتمد عليه الدولة بصورة شبه مؤكدة في تمويل نفقاتها، بالإضافة إلى ما سبق فان الدولة تستطيع أن تتنبأ بإيراداتها من الضرائب المباشرة بسهولة ويسر نسبيا وبدرجة عالية من الدقة بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، فالسلطات المسؤولة تكون على علم شبه تام بعدد الممولين، مقدار دخولهم، بالإضافة إلى السعر الفعلي والمتوقع للضريبة،

بالرغم من المزايا السابقة للضرائب المباشرة إلى أن هناك بعض الأنواع من الضرائب تكون حصيلتها أكثر استجابة للتغير في النشاط الاقتصادي ، حيث تزيد الحصيلة في أوقات الرواج وتنخفض في أوقات الكساد وخير مثال على ذلك ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حيث تزيد حصيلتها في أوقات الرواج نظرا لزيادة الأرباح المتحققة وتنخفض الحصيلة في أوقات الانكماش بسبب انخفاض معدلات الأرباح المحققة.[1]

بالرغم من أن الضرائب المباشرة تمتع بعدد من المزايا بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة فان بعض لديها جملة من الانتقادات من أهمها:[2]

[1] عبد الفتاح العامري،" النظرية الضريبية"، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص87

[2] يونس محمود عبد الحق" النظم الضريبية المعاصرة"، دار الحكمة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا،2006 ، ص67

- عدم مرونة حصيلتها للتغيرات في الأسعار والظروف الاقتصادية السائدة فإذا اتجهت الأسعار للارتفاع وسادت ظروف التضخم النقدي، من المتوقع ألا تزيد حصيلة بعض الضرائب مباشرة و إن زادت فسوف تكون الزيادة ضئيلة لا تتماشى مع التغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي.
- تتزايد إجراءات التأسيس والتحصيل، كما ترتفع نسبة التهرب الضريبي في نطاق الضرائب المباشرة بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، وحتى يمكن تطبيق نظام الضرائب المباشرة بفاعلية فإن الأمر يستلزم درجة عالية من الكفاءة الإدارية في الجهاز الضريبي يصعب توفرها في الدولة النامية.
- في ظل الضرائب المباشرة توجد علاقة مباشرة بين الممول والسلطات المسؤولة عن التحصيل، ووجود مثل هذه العلاقة يفتح باب التهرب من دفع الضريبة أو جزء منها على الأقل و يتم تحقيق ذلك بشتى الطرق المتاحة كالوساطة والمحسوبية والرشوة، وهذه العيوب يمكن تفادي غالبيتها في نظام الضرائب غير مباشرة.
- بالرغم أن الضرائب المباشرة تعتبر أكثر قربا من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، إلا أنه في واقع الأمر وخاصة في الدول النامية قد يكون له أثر سلبي على العدالة، فأصحاب الدخول الضعيفة وخاصة العمال والموظفين لا تكون لهم المقدرة على التهرب من دفع الضريبة أو على الأقل محاولة تجنبها، فمثلا ضريبة المرتبات تستقطع من المنبع، كما تعتمد على تقديم الإقرار من الغير وليس من الممول نفسه ولهذا يصعب بل يستحيل التهرب منها، أما أصحاب الدخول المرتفعة والذين هم عادة من أصحاب الدخول المتغيرة مثل رجال الأعمال وأصحاب المهن والتجار، فإن فرص التهرب الضريبي تكون لديهم مرتفعة كون أن الضريبة المفروضة على أصحاب الدخول المتغيرة مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يتم دفعها عادة عن طريق إقرارات مقدمة من

الممول نفسه وليس من الغير مما يحفزهم على إخفاء العديد من عناصر الوعاء الخاضع للضريبة، ويشجعهم على ذلك عدم كفاءة الجهاز الضريبي.

- يعترض البعض على الضرائب المباشرة التي يكون فيها سعر الضريبة تصاعديا، على أساس أن هذا النظام يسمح باقتطاع جزء كبير من دخول الطبقات الغنية، وهذا الجزء في الواقع يكون على حساب نقص الادخار وليس الاستهلاك، فالطبقات الغنية هي الطبقات المدخرة بل هي التي تقوم بالاستثمار أيضا، ويترتب على ذلك انخفاض حجم الأموال المتاحة للادخار ومن ثم الاستثمار وبالتالي يقل حجم الإنتاج و تنخفض معدلات التنمية الاقتصادية، وكلها أمور غير مرغوب فيها اقتصاديا.[1]

2-تقييم الضرائب غير المباشرة :

اعتمدت العديد من الدول على الضرائب غير مباشرة كأحد الوسائل المهمة للحصول على الإيرادات وتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر الفكر التجاري من الأوائل الذين نادوا بإمكانية الاعتماد على الضرائب غير مباشرة وبصفة خاصة الضرائب الجمركية لتحقيق هدف التجاريين وهو تحقيق أكبر فائض ممكن في الميزان التجاري، وفي نطاق هذا الفكر تم تبرير الضريبة الجمركية على السلع المستوردة لحماية وتشجيع الصناعات الوطنية وتقليل المتدفق من الذهب إلى الخارج، كما تم تبرير الضريبة الجمركية على المنتجات المصدرة إذ كانت تلك المنتجات من المواد الخام والسلع الوسيطة، وكان الهدف من وراء ذلك هو توفير هذه المنتجات أمام الصناعات الوطنية بأسعار منخفضة مما يسمح لهذه الصناعات بتخفيض تكاليف إنتاجها وقد ثار جدل كبير بين العديد من الكتاب، فالبعض يرى أن الضرائب تمتلك من المزايا ما يساعد على استخدامها بفاعلية في تحقيق أهداف ا�تمع، والبعض الآخر يرى أأن تمتلك من المساوئ ما يجعل الابتعاد عن . استخدامها أمرا مرغوبا فيه لاعتبارات اجتماعية وسياسية وبعضها اقتصادية.[2] يرى العديد

[1] عبد الفتاح العامري،" النظرية الضريبية"، مرجع سابق، ص110

[2] يونس محمود عبد الحق" النظم الضريبية المعاصرة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت،1983، ص115

من الاقتصاديين أن نظام الضرائب غير المباشرة يمتلك العديد من المزايا مما يجعلها أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف ا تمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفيما يلي :أهم هذه المزايا.[1]

- تعتبر الضرائب غير المباشرة إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن إن تعتمد عليها الحكومة في تحقيق التوازن بين العرض والطلب، في أسواق العديد من السلع والخدمات لتأثيرها الفعال والمباشر على الأسعار بالمقارنة بالضرائب المباشرة، فإذا كانت أسواق بعض السلع والخدمات تعاني من ظاهرة وجود فائض طلب موجب فإن التدخل الحكومي من خلال فرض ضريبة غير مباشرة على هذه السلع والخدمات من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع سعرها ومن ثم انكماش المطلوب منها إلى المستوى الذي يتعادل مع المعروض منها، بما يسمح في النهاية بتحقيق التوازن بين العرض والطلب، أما إذا كانت الكمية المعروضة من بعض السلع والخدمات أكبرمن الكميات المطلوبة منها، أي يوجد فائض عرض موجب فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه المنتجات سوف يساهم بفعالية في تصحيح الاختلال في أسواق هذه المنتجات.
- تعتبر الضرائب غير المباشرة وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي، فهي ضريبة كثيرة الحصيلة بالرغم من انخفاض قيمتها، نظرا لكبر و ضخامة حجم وعائها و تنوع العناصر الخاضعة للضريبة.
- إن قيمة الضرائب غير المباشرة تندمج في قيمة السلع والخدمات مما يجعل غالبية المستهلكين لا يشعرون بعبئها ومن ثم لا يكون لها أثر سلبي كبير عند دفعها وبالتالي التقليل من إمكانية التهرب الضريبي.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي" اقتصاديات الضرائب،" الدار الجامعية، القاهرة ، 2006،ص 86.

- ان تطبيق نظام الضرائب غير المباشرة لا يتطلب درجة عالية من الكفاءة في الادارة الضريبية مقارنة بنظام الضرائب المباشرة، فإجراءات التأسيس والتحصيل تكون أقل تعقيدا بالمقارنة بنفس الإجراءات في. نظام الضرائب المباشرة.[1]

المطلب الثاني :التصنيف على أساس مجال التطبيق

وفقا لهذا التصنيف تتم التفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية، وبين الضرائب الوحيدة والضرائب المتنوعة.

أولا: الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية :تقوم الضريبة الحقيقية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة أما الضريبة الشخصية الذاتية فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية مثل الرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستهلاك، الضريبة العقارية، وفق هذا المفهوم تستهدف الضرائب الحقيقية حالة موضوعية مرتبطة بوجود السلعة، مادة أو نشاط معين.

يمكن أن تؤخذ الضريبة الحقيقية شكل من أشكال الضريبة الشخصية لما تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة مثلما هو عليه الحال في الضريبة على الدخل الإجمالي، وبصفة عامة فان معظم التشريعات في العالم تضع في الحسبان الوضعية العائلية للمكلف بالضريبة.

تعرف الضرائب على الأشخاص بانها الضرائب التي تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الرؤوس، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من افرادها يتمتع بدفع مبلغ معين من النقود خلال فترات زمنية معينة ومثل هذا النوع من الضرائب يستحيل على الممول أن يتجنب دفعه بعكس الضرائب الحقيقية.[2]

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي" اقتصاديات الضرائب,"مرجع سابق,ص 87-88.

2 يونس محمود عبد الحق،" النظم الضريبية المعاصرة"، ص95

إن غالبية الدول تركز في تشريعاتها الضريبية على نمط الضرائب الحقيقية ويرجع ذلك إلى تطور الأسس العلمية للضريبة، حيث أن الضرائب الشخصية وجهت لها عدة انتقادات أكثر من مختلف الضرائب، لأنها تناقض العدالة الضريبية والاجتماعية، حيث يصعب أخذ ظروف المكلف الشخصية في الحسبان، ويصعب الاعتماد عليها بفعالية في تحقيق أهدافها الضريبة المتعددة، من حيث النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة.

ثانيا: الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

تعتمد جملة من الانظمة ضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة وتسمى هذه الأنظمة الوحيدة، ومن أمثلة تلك الأنظمة التي تقتصر على فرض الضريبة على الدخل آو الإنفاق.

وتوجد أنظمة تتضمن ضرائب متعددة تفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي، وفي هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل الضريبة على الدخل، وضرائب أخرى على الثروات، وضريبة ثالثة على الإنفاق وغيرها. [1]

بالرغم ما قد تتميز به الضريبة الوحيدة من حيث سهولة التحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية، وصعوبة التهرب منها نتيجة تعذر إخفاء الموارد المستخدمة في الإنتاج، وجهت لها عدة انتقادات، حيث يصعب إضفاء الطابع الشخصي على هذه الضريبة، مما يجعل يصعب من إمكانية مراعاة الظروف الشخصية للمكلف سواء من ناحية حجم الدخل، أو الحد الأدنى للمستوى المعيشي.[2]

كما يؤدي عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة الوحيدة واقتصارها على فئات معنية م، إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة، وانخفاض حصيلتها من جهة أخرى، إضافة إلى محاولة التهرب الضريبي، ويؤدي نجاحهم في ذلك إلى تخلصهم بصفة نهائية من الإسهام بأي

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب لعشماوي"اقتصاديات الضرائب, "مرجع سابق, ص115
[2] يونس محمود عبد الحق،" النظم الضريبية المعاصرة,"ص102

نصيب في العبئ الضريبي، الأمر الذي يزيد مما تنطوي عليه الضريبة من عدم المساواة بين المكلفين، وذلك بعكس الحال بالنسبة للضرائب المتعددة التي ينخفض عبئها، الأمر الذي يزيد من فعالية تحصيلها، ويخفض من محاولة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث :التصنيف على اساس ظروف وضع الضريبة.

حسب هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية.

أولا: الضريبة النسبية :هي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة تختلف باختلاف الأساس الخاضع للضريبة كالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، حيث أنها تمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف، قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة، ولهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.

ثانيا: الضريبة التصاعدية :وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد.

-تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني.

تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال نذكر منها:

1-التصاعدية المباشرة :وفيها يتم تقسيم المكلفين بالضريبة إلى طبقات وفقا لمستوى دخلهم ويطبق على. كل طبقة معدل ضريبة واحد.[1]

2-التصاعدية التصاعدية الجزئية :يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، بحيث يرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى، وكل شريحة تعامل وتعالج بحسب ما يوافقها من معدل.[2]

المطلب الرابع :التصنيف الاقتصادي للضريبة.

يضم التصنيف الاقتصادي ثلاثة فئات من الضرائب وهي:

- الضرائب على الدخل.
- الضرائب على الثروة.
- الضرائب على الإنفاق.

أولا: الضرائب على الدخل.

ان الضرائب على الدخل تحتل مكانة رئيسية في الأنظمة الضريبية الحديثة، لتضمنها لأوجه النشاط الاقتصادي المختلفة من حيث مختلف عناصر المداخيل من رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، وهو يتميز بالثبات والاستقرار إضافة إلى العمل المتمثل في القدرة الذهنية واليدوية للإنسان.

طرحت جملة من التعريفات للدخل، ومن أهمها والتي تندرج ضمن موضوعنا نجد التعريف الاقتصادي للدخل بكونه الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة.[3]

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة الخاص بالدخول يجب التمييز بين:

---

[1] سيد عبد المولى",المالية العامة,النفقات العامة,الميزانية العامة,"دار الفكر العربي,القاهرة, 1975 ,ص300

[2] عبد الفتاح العامري،" النظرية الضريبية"، مرجع سابق، ص120

[3] باهر محمد علتم " المالية العامة"، مكتبة الآداب، ط05، القاهرة، 1998، ص137

1-الدخل الإجمالي :يقصد به كل ما يحصل عليه الممول من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادرة الثروة.

2-**الدخل الصافي** :القيم النقدية التي تحصل عليها الممول مخصوما منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، فهذا الدخل يعتبر أكثر دلالة على المقدرة التكليفية للممول، حيث أن قاعدة العدالة تستلزم فرض الضريبة على الدخل الصافي.

إن الأساس الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي الذي يتحدد بعد خصم التكاليف من الدخل الإجمالي غير أنه يتوجب التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته، فتكاليف الدخل تمثل كل إنفاق ضروري ولازم للحصول على الدخل كتكاليف الاستغلال أو الصيانة، أما استعمالات الدخل فهو كل إنفاق غير ضروري واستعماله يكون في النفقات الشخصية كالاستثمار في شراء أوراق مالية أو عقارات أو المساهمة في تكوين مؤسسات جديدة.

كثيرا ما يتدخل التشريع الضريبي لتحديد التكاليف والأعباء القابلة للخصم وتحديد الشروط وكيفيات الخصم، وتحديد سقف المبالغ المخصومة حتى لا يكون موضوع تكاليف الدخل محلا للنزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

ثانيا: الضرائب على رأس المال.

يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لدخل. ويمكن تصنيف الضريبة على راس المال الى الضريبة على رأس المال وهي تلك التي تفرض على رأس المال المنتج، والضريبة على الثروة والتي تفرض على كل ما يمتلكه من الأموال العقارية أو المنقولة، بغض النظر عن الاعتبارات الإنتاجية أو الدخل.[1]

---

[1] باهر محمد علتم" المالية العامة,"مرجع سابق ,ص104

تنقسم ضرائب الثروة إلى العديد من الأنواع وفقا لاختلاف معيار التقسيم نفسه، فقد يسند معيار التقسيم إلى نوعية وطبيعة الثروة المفروض عليها الضريبة، وفي هذه الحالة فإن ضرائب الثروة تنقسم إلى ضرائب العقارات المبنية، ضرائب الأراضي الزراعية، ضرائب التركات، كما قد يعتمد معيار التصنيف على خصائص الضريبة وطبيعتها، واستنادا إلى هذا المعيار الأخير يمكن التمييز بين الأشكال التالية لضرائب الثروة.

1-**ضريبة الثروة التقليدية:** وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن وعاء الضريبة يكون الثروة ذاتها ولكن قيمتها يتم دفعها من عائد الثروة،

2-الضريبة على الزيادة في قيمة الثروة: في ظل هذا الشكل من أشكال ضريبة الثروة فإن وعاء الضريبة يتمثل في الزيادة في قيمة الثروة وليس الثروة في حد ذاتها، وقد تكون الزيادة في قيمة الثروة زيادة طارئة وعفوية لا علاقة لها بقيام الدولة بالأعمال العامة من مرافق وطرق، وقد تكون نتيجة لهذه الأعمال.[1]

3-الضريبة الاستثنائية على الثروة: يعتبر هذا الشكل من أشكال ضرائب الثروة أداة مهمة تعتمد عليها العديد من الأنظمة الضريبية وبصفة خاصة في ظل ظروف معينة كظروف الحرب مثلا، أو هدف تحقيق أهداف معينة تتمتع بدرجة معينة من الضرورة، فمثلا عندما يحدث اختلال حاد وفاحش في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع بحيث أن وجود مثل هذا الاختلال واستمراره قد يقود إلى الاضطرابات الاقتصادية والسياسية، في هذه الحالة فإن الالتجاء إلى الضريبة الاستثنائية لمواجهة هذا الموقف قد يعد من الأمور المرغوب فيها، ويتسم هذا الشكل من الضرائب بعدد من السمات الأساسية هي:

4-**الضريبة على التصرفات في الثروة** :يعتبر هذا الشكل من ضرائب الثروة أحد الأشكال الشائعة الاستخدام في كافة الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ووفقا لهذا الشكل من

[1]يونس محمود عبد الحق،" النظم الضريبية المعاصرة"، مرجع سابق، ص120

الضريبة فإن الواقعة المنشئة للضريبة هو التصرف في الثروة سواء أثناء حياة الفرد، أو بعد وفاته عند انتقال الثروة إلى الورثة، ويمكن تصنيفها كما يلي: [1]

أ- الضريبة على التصرف في الثروة بين الأحياء :حيث تنتقل الثروة بين فرد وأخر، وعليه تنتهز هذه الفرصة بفرض الضريبة على عمليات انتقال الثروة، لكن يظل الوعاء هو الثروة محل التعامل، وقد يكون الممول القانوني هو البائع ولكن الممول الفعلي هو المشترى، والعكس يمكن أن يتحقق، وقد تقتصر هذه الضريبة على أشكال معينة من الثروة كالثروة العقارية مثلا، كما قد يمتد نطاق هذه الضريبة ليشمل الثروة المنقولة أيضا.

ب- الضريبة على التركات :بالرغم من أن الضريبة وفقا لهذا الشكل من أشكال ضريبة الثروة تفرض على عملية انتقال ثروة المتوفى إلى الورثة، إلا أن وعاء الضريبة يمثل قيمة الثروة محل الانتقال.

ثالثا: الضرائب على الإنفاق.

تحتل الضرائب على الإنفاق مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لكثرة حصيلتها إضافة إلى سهولة تحصيلها، وتوافقها مع مفهوم العدالة الضريبية لكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته.

1-**ضرائب المبيعات** :تعتبر ضريبة المبيعات من أهم آليات السياسة الضريبية في ترشيد الاستهلاك، عن طريق توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل إلى الاستثمار، وتقوم ضرائب المبيعات على الواقعة المنشأة لدين الضريبة والمتمثلة في عملية البيع.

وقد لجئت إلها العديد من الدول في مواجهة بعض الأزمات المالية ومتطلبات التنمية الاقتصادية.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب لعشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، مرجع سابق، ص98

أ-**ضرائب المبيعات ذات المرحلة الواحدة** :وفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن الضريبة تفرض على رقم المبيعات عند مرحلة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، فقد تكون مرحلة الإنتاج أو مرحلة التوزيع، ويمكن التمييز بين صور مختلفة لهذه الضريبة.

- **ضريبة المبيعات عند مستوى التصنيع** :وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإنها تفرض على المنتجات في مرحلة تصنيعها، ومن ثم فإن المنتجات الأولية والوسيطة يتم استبعادها كلية، إذ يقتصر فرض الضريبة فقط على المنتجات النهائية المصنعة.

في حالات كثيرة عندما يمتد نطاق الضريبة ليشمل جميع المنتجات الوسيطة والنهائية، فإن التشريع يسمح بخصم الضريبة على مستلزمات الإنتاج من الضريبة المستحقة على المنتجات النهائية.

- **ضريبة مبيعات الجملة** :وفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن وعاء الضريبة يشمل صفقات المبيعات التي تتم بين تجار الجملة وتجار التجزئة، وعليه فإن صفقات المبيعات التي تعقد بين تجار التجزئة والمستهلك النهائي، لا تخضع للضريبة.

- **ضريبة مبيعات التجزئة** :اعتمدت ضريبة مبيعات التجزئة لتطبق على صفقات مبيعات التجزئة، أي البيع إلى للمستهلك الأخير أو النهائي.

ج- **ضريبة المبيعات المتعددة المراحل** :إذا كان من الصعب التمييز بين الخطوط الفاصلة للمجالات الممكن فرض ضرائب عليها، والحالات التي لا يمكن فيها ذلك بالنسبة لضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة، فإن الأمر يختلف مع ضريبة المبيعات متعددة المراحل، فالضريبة تفرض على المراحل المتعددة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، تبدأ من مرحلة إنتاج مواد الخام، وتمتد لتشمل كافة مراحل الإنتاج والتوزيع.[1]

---

[1]عبد الفتاح العامري،" النظرية الضريبية"، مرجع سابق، ص130

– **ضريبة رقم الأعمال** :وتعتبر من أهم ضرائب المبيعات متعددة المراحل، حيث تفرض على رقم الأعمال في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ما يعنى أن نفس المنتج يخضع للضريبة في أكثر مرحلة إنتاجية وتوزيعية.

– **ضريبة القيمة المضافة** :تفرض ضريبة القيمة المضافة على القيم التي تضاف إلى قيمة المنتجات عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، والقيمة المضافة التي تخضع للضريبة هي عبارة عن الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة مستلزمات الإنتاج، وهي تمثل مقدار الدخل الذي توزعه المنشأة على أصحاب عوامل الإنتاج من أجور وفوائد وأرباح وريع اقتصادي، فالضريبة لا تصيب سوى القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج عند كل مرحلة من مراحله.

2–الضرائب الجمركية: تعتبر الضريبة الجمركية إحدى صور الضرائب غير مباشرة وضرائب الإنفاق، حيث أنها تفرض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا وخروجا، فإذا كانت الضريبة المفروضة على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية خروجا تسمى بضرائب الصادرات، فان الضريبة المفروضة على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا تسمى ضرائب الواردات.

تتميز الضرائب الجمركية بوفرة الحصيلة الضريبية، بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية، وعدم شعور المكلف بعبئها، والمرونة حيث تتغير الحصيلة الضريبية بتغير الظروف الاقتصادية فتزيد في أوقات الرواج، وتقل في أوقات الانكماش.

تقسم الضرائب الجمركية إلى:

أ– **الضرائب النوعية:** هي تلك الضرائب التي تفرض على أساس العدد، أو الوزن، أو نوع السلعة بغض النظر عن قيمتها، فوعاء الضريبة يكون حجم السلعة، أو عددها، أو وزنها، حيث يتميز هذا النوع من الضرائب بالبساطة والسهولة النسبية في الربط والتحصيل، إلا أنه يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبئها أثقل على الأصناف الرخيصة مقارنة مع

الأصناف الغالية، وكذا ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت لأخر وتغييرها بتغير السلعة.[1]

ب-الضريبة القيمية: هي تلك الأنواع من الضرائب التي تفرض على السلع المصدرة أو المستوردة كنسبة معينة من قيمة السلعة، هذه النسبة قد تختلف من سلعة لأخرى، ولنفس السلعة من فترة زمنية لأخرى، وفقا لاختلاف الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها.

المبحث الثالث: انعكاس الضريبة على الهيكل الاقتصادي.

[1]محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، مرجع سابق، ص119

ينتج عن الانخفاض في الدخل القومي بالدول النامية ، انخفاضا في متوسط الدخل الفردي فيها ، ويؤدي هذا إلى انخفاض معدل الادخار والاستثمار ،وارتفاع في الميل الحدي للاستهلاك ، حيث تعيش نسبة كبيرة من السكان على حد الكفاف ، وهذه تشكل مشكلة التي يجب أن تواجهها الضريبة بالدول النامية بهدف إذلالها ومن ثم يجب البحث على ذكر معدل ممكن من تكوين رأس المال دون نضج كهدف لها ، وترى بعض النظريات أن هناك حتمية لمشاركة رأس المال الأجنبي لتحقيق التنمية في الدول الفقيرة ، حيث ان انخفاض مستوى الدخل يؤدي إلى انخفاض مستوى الادخار والاستثمار ، بالتالي انخفاض معدل التراكم الرأسمالي الذي يؤدي ثانية إلى انخفاض مستوى الدخل ، فالدول الفقيرة ترزح تحت حلقات مغلقة للفقر ، وذلك لتبرير اعتماد هذه الدول على المدخرات الأجنبية

ولكسر هاته الحلقات الخبيثة للفقر، وعندما لا تفي الموارد المحلية المتاحة بتحقيق الاستثمار المطلوب توجد ثلاثة احتمالات، تتمثل في قبول معدل اقل للتنمية، أو تعبئة الفائض الاقتصادي الكامن في مختلف قطاعات الاقتصاد القومي، أو اللجوء إلى التمويل الخارجي مثل القروض والمساعدات والاستثمارات الأجنبية لسد فجوة الموارد المحلية. [1]

ونتناول بالتحليل لهذا المبحث، كيف تعمل الضريبة على ضبط الاستهلاك وتشجيع الادخار وتوجيه الاستثمار؟

المطلب الأول: الضريبة وضبط الاستهلاك.

يحتل تحقيق أعلى معدل ممكن من تكوين رأس المال مكانة هامة على بقية أهداف الدولة الساعية للنمو وينجر عن ذلك أن تصبح نقطة البدء في السياسة الضريبية لهذه الدولة، هي البحث عن الفائض الاقتصادي الناتج في الاقتصاد، والذي يعتبر مفتاحا للتنمية الاقتصادية، ومن ثمة فان تعبئته للتنمية الاقتصادية تعتبر إحدى المهام الرئيسية للسياسة الجبائية.

---

[1] رمزي زكي، الديون والتنمية والقروض الخارجية وآثارها على البلاد العربية، دار المستقبل العربي، القاهرة ،1985، ص19.

يتمثل الفائض الاقتصادي في الفرق بين الإنتاج والاستهلاك الذي يتطابق مع الادخار والتراكم الذي يوقف استمرار الحياة وتقدمها لأي دولة، بما يمكن أن تحققه من فائض اقتصادي بمعنى بما يفيض من إنتاجها عن استهلاكها الضروري.

إن من بين العوامل المؤثرة في الاستهلاك، نجد القاعدة الإنتاجية، والأجور ونمط الاستهلاك ودرجة توافر السلع والخدمات، والأسعار بالإضافة إلى الضرائب.

وتتباين الضرائب التي منها يراد ضبط الاستهلاك بتباين الفئات التي يراد ضبط استهلاكها، لذلك يمكن التمييز بين تأثير الضريبة المباشرة ن وغير المباشرة في ضبط الاستهلاك.

أولا : اثر الضريبة المباشرة في ضبط الاستهلاك .

تؤثر الضريبة على الاستهلاك بصفة مباشرة في توجيه وتهذيب الاستهلاك عن طريق انقاص او زيادة القوة الشرائية للأفراد ، وبصفة غير مباشرة ، عن طريق التاثير في كمية السلع وخدمات الاستهلاك .[1]

ان تاثير الضريبة على الاستهلاك يكون من خلال تاثيرها على الدخل ، ذلك انها تؤدي الى خفض الدخول النقدية ، او رفع اسعار المنتجات ، وهو ماينعكس في انخفاض الدخول المتاحة .

ان الفرد متى حصل على دخله، فانه يعمل على توزيعه بين الاستهلاك والادخار، فاذا ما فرضت ضريبة على هذا الدخل فأدت الى إنقاصه كما كان عليه، فان ذلك يؤدي بالممول الى اعادة توزيع استعمالات دخله.

يتوقف اثر فرض الضريبة على الدخل على نوع الطبقة التي ينتمي اليها الممول كالاتي:

اذا كان من افراد الطبقات ذات الدخل المرتفع والتي تحرص اولا على الاحتفاظ بمستواها المعيشي ناظرة الى الادخار كفائض بعد استيفاء كافة حاجاتها الاستهلاكية[2].

---

[1]-عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 200.

[2]- حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1972، ص :234-235.

ان دفع الضريبة سيتم من الجزء من الدخل الذي كان سيوجه الى الادخار، اي ان فرض الضريبة على هذا النوع من الممولين سيؤدي الى نقص الادخار وبقاء الاستهلاك على ما كان عليه من قبل الضريبة.

أما ذا كان الممول من أفراد الطبقات الدنيا التي لا يكفي دخلها حاجاتها الضرورية ، فانه لابد وان يدفع الضريبة إذا مافرضت عليه على حساب انفاقه الاستهلاكي ، ومن الواضح ان مثل هذا الممول لايقوم بتخصيص أي جزء من دخله للادخار سواء قبل الضريبة أو بعدها

واذا كان الممول من افراد الطبقات المتوسطة التي توزع دخلها بين الاستهلاك والادخار بنظرات متفاوتة حسب طبيعة موقعها من طبقات المجتمع والبيئة المحيطة بهم فمنهم من يدخر اقصى ما في وسعه بغية الوصول في الاجل القريب الى مستوى معيشي معين ، ومنهم من يدخر نسبة من دخله الاجمالي كحد ادنى ، وبغض النظر الى الضريبة ومنهم من يدخر مبلغ محدد بهدف ان يترك لاولاده من بعده ثروة محددة ...الخ

وعما سبق فسيكون دفع الضريبة على حساب نقص الانفاق الاستهلاكي لاصحاب الطبقتين السابقتين وعلى حساب المدخرات ، دون الانقاص في الاستهلاك بالنسبة للاغنياء مرتفعي الدخل ثؤثر الضرائب المباشرة في ضبط الاستهلاك من خلال الضرائب التصاعدية التي تعمل على التقليل من الاستهلاك المسرف ، وحيث ان تدعيم حافز الادخار يستوجب اعفاءا ضريبيا لكبار مالكي الفائض الاقتصادي على مدخرات دخولهم فان الامر يتطلب من السياسة الضريبية ان تكون محكمة التدبير .

بحيث لاتسمح باستثمار هذا الفائض استثمارا غير منتج ، كما ان عليها ان تحد من الاستهلاك الترفي المعتاد ممارسته لدى فئة الدول النامية ، وتعمل الضرائب المباشرة التصاعدية على خفض مستوى الاستهلاك لدى الفئات المرتفعة الدخل .

غير ان هاته المعاملة لاتميز بين الفائض الذي يستخدم في الاستثمار المنتج ،وذلك الذي يستخدم في الاستهلاك الترفي .

وفي هذا فان جدوى ضريبة الدخل التصاعدية تكون عند استعمالها في الحد من الاستهلاك الترفي والاستثمار غير المنتج لدى أصحاب المداخيل المرتفعة.

لذا نجد ان الضريبة المباشرة تصطدم بسيطرة اصحاب رؤوس الاموال الذين يعمدون للدفاع على مصالحهم التي قد تتعارض مع فرض هذا النوع من الضرائب وذكر فالمؤتمر السنوى الرابع والاربعين للجمعية R.GOOD الامريكية للضرائب سنة 1951 ، الشروط الواجب توفرها لضمان نجاح الضرائب على الدخل وحصرها في الشروط الاتية :[1]

*تعميم استعمال النقود في الاقتصاد.

*توفر مستوى مرتفع من الالمام بالقراءة والكتابة لدى الممولين.

*امساك دفاتر حسابات منتظمة يتم القيد فيها بامانة ودقة بحيث يمكن الاعتماد عليها .

*توافر قدر كبير من القبول والاستجابة الاختيارية من جانب الممولين .

*سيادة الديمقراطية السياسية .

*قيام جهاز لادارة الضريبة وتنفيذها ، يتوفر فيه النزاهة والكفاءة .

تعمل هاته الشروط على شفافية المعاملات ، وزيادة فعالية الادراة الضريبية .

ثانيا : اثر الضريبة غير المباشرة في ضبط الاستهلاك .

تعمد الدول لفرض ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك لتوفير الموارد المالية للخزينة العمومية وان اقتصار فرض الضريبة على السلع الكمالية فقط ، لا يوفر غزارة الحصيلة ومن ثم تعمل الدول على فرض الضريبة على السلع الواسعة الاستهلاك التي يستهلكها ذوي المداخيل المنخفضة يتوقف تاثير الضريبة غير المباشرة في ضبط الاستهلاك ،على درجة مرونة الطلب السعرية فالسلع ذات الطلب المرن يتاثر استهلاكها نتيجة فرض الضرائب اكثر

[1] -UN, taxes and fiscal policy in underdveloped countries , New YorK , P:20.
نقلا عن امين عبد الفتاح سلام ، السياسة الضريبية للدول المتخلفة ،رسالة للحصول على درجة دكتوراه في القانون ،كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، 1970 ،ص:80.

من السلع ذات الطلب غير المرن التي لايستطيع المكلفون الاستغناء عنها الى في حدود ضيقة .

فاذا هدفت الدولة تخفيض الاستهلاك ،تقوم بفرض الضريبة على السلع ذات الطلب المرن بينما فرضها على السلع ذات الطلب غير المرن فلن يقلل من استهلاك هذه السلع الى في حدود ضيقة وحسب درجة مرونة الطلب عليها .

تجدر الاشارة الى ان السلع الضرورية الكمالية تتباين تبعا لعادات المجتمعات ومستوى معيشتها ومن دولة لأخرى ، ومن زمن لأخر في الدولة الواحدة .

تعمل الضرائب غير المباشرة على الواردات ، دورا هاما في التخفيض من الاستهلاك وزيادة حصيلة ايرادات الدولة بالإضافة الى ماتوفره من عملات صعبة التي كانت تصرف في استيراد هذه السلع الاستهلاكية .

إن الدور الأساسي للضرائب عند فرضها على السلع الواسعة الاستهلاك ،هو الحد من الزيادة في الاستهلاك لدى الطبقة المنخفضة الدخل ، وهذا مايقتضي من السياسة الضريبية ان تأخذ في الحسبان مايلي :

أ- انه لامبرر لفرض الضريبة من مداخيلهم المنخفضة على السلع الضرورية بغرض التحقيق من المساهمة في نفقات التنمية مع اكتفائهم في المساهمة في تمويل الخدمات الضرورية .

ب-إمكانية إخضاع السلع غير الضرورية والسلع الكمالية الشائعة الاستهلاك للضرائب المنخفضة

كما تجدر الاشارة الى ان زيادة الضرائب فيما يخص السلع الكمالية بأسعار تميل الى الارتفاع مع ضرائب منخفضة نسبيا على السلع الواسعة الاستهلاك ذات الوعاء الواسع يجعل ضرائب الاستهلاك توفر ايرادات ضريبية مرتفعة .

وتعمل أيضا على إنقاص الاستهلاك وبالخصوص الحد من الزيادة في الاستهلاك .

وبهذا فان دور الضريبة على السلع الضرورية يهدف الى جعل الزيادة في الاستهلاك اقل من الزيادة في الدخل بفعل الاستثمار السابق ، وبذلك تجد الضرائب مبررها في الدول النامية من اجل تعبئتها في التنمية الاقتصادية .

المطلب الثاني: الضريبة وتشجيع الادخار.

تشكل المدخرات الوطنية اساسا مهما لدى الدول النامية من اجل تمويل تنميتها الاقتصادية، ومن ثم فان معدلا من تكوين راس المال يعد ضروريا للتنمية، سيما وان كانت هذه الاخيرة مراحلها الاولى نتيجة لما تحتاجه من مشروعات اساسية .

تعمل الضرائب على تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية ، ومن بين هاته الاهداف استخدام حصيلة الضرائب كنوع من الادخار الاجباري في عملية التنمية الاقتصادية ، نظرا لقلة الموارد المالية اللازمة للتنمية ، وكذلك للضريبة دور اساسي في اعادة توزيع الدخل الوطني .

حيث تستعمل الضريبة لتمتد الى دخول كان من الممكن توجيه جزء منها للادخار ، الى ان هذه الدخول تتسرب معظم فوائضها الى الاستهلاك الكمالي ، ولا توجه إلى الاستثماري السليم . حيث تلجا الدولة إلى الضرائب ليس لاعتبارها موارد مالية لتمويل التنمية ، وانما لكونها وسيلة لتحسن استغلال الفوائض وتعبئتها في الاقتصاد ولإعادة توزيع الدخل الوطني .

تهدف الدول النامية الى زيادة معدل النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية الاقتصادية ، ويشكل تحقيق اعلى معدل ممكن من راس المال هدفا اساسيا ، وبهذا تتضح اهمية السياسة الجبائية والمتمثلة في البحث عن الفائض الاقتصادي في الاقتصاد القومي ، وتعبئته لخدمة التنمية، تتوقف طرق تعبئة الفائض الاقتصادي على طبيعة الهيكل الاقتصادي للدول ففي الدول الرأسمالية تعتمد تعبئة الفائض الاقتصادي على الضريبة والادخار الخاص ، وفي الدول النامية فان تعبئة الفائض الاقتصادي يعتمد على الضريبة والادخار الخاص والعمومي.

وتعتمد السلطات منطلقات ايديولجية مختلفة حتى ضمن الفكر الواحد ، فمثلا ضمن الفكر

الليبرالي هناك الذين يستلهمون آرائهم من الكينزية ، وهناك النقديون وهناك انصار التوقعات الرشيدة .

فضلا عن التباين الواضح بين الفكر الاشتراكي والليبرالي ، وموقع الضريبة لدى مختلف التيارات الفكرية ليس واحدا والنظرة اليها متباينة ....الخ .

ولهذا لابد من الاخذ بعين الاعتبار ان الضريبة هي اقتطاع اجباري في مجتمع معين ذي منهج اقتصادي خاص به ، وهذا مايجعل هناك تباين في انواع الضرائب المعتمدة من نظام اقتصادي الى اخر وتباين من حيث الاهمية النسبية لكل ضريبة ، وتباين في الاهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة [1]

وتلجا الدولة في سبيل تشجيع الادخار الى ضمان منح مزايا للجزء من الدخل الذي يدخر ، وقد يتجاوز سلوكها هذا الحد فتعفى الدخل المتولد عن المدخرات اذا اعيد استثماره من الضرائب وبذلك تبدا عملية تراكم تساعد في الاسراع بعملية التنمية الاقتصادية .

أولا: اثر الضريبة على ادخار الافراد.

تفرض الدولة ضرائب مرتفعة على الدخول من الاستثمارات غير المرغوب فيها لصالح التنمية قد تساعد على حجز جزء من أرباح الشركات ، دون توزيع ليعاد استثمارها استثمارا انتاجيا وتفرض على هذا الجزء ضرائب مرتفعة اذا بقى خاملا دون توظيف ولم يعاد استثماره في فترة معينة، اواذا اعيد استثماره في استثمارات غير مرغوب فيها لصالح التنمية. وعلى هذا يكون الادخار فعالا ومنتجا، اذا وجه لشراء الاسهم والسندات او استخدم في تمويل الاستثمارات ويلاحظ بالدول النامية ضعف وضآلة الادخار، نظرا لانخفاض الدخل وقلة مؤسسات الادخار وكذلك انخفاض الوعي الاقتصادي والادخاري خاصة، ومحدودية محفزات الادخار الى جانب تواجد الادخار السلبي بشكل واسع الاكتناز.[2] ويشكل هذا الشكل العقيم للادخار عائقا يعترض هذه الدول .

---

[1]-عبد المجيد قدي ، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2003، ص 153.
[2]-محمد احمد الدوري ، التخلف الاقتصادي ، الطبعة الثانية 1987، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،ص : 24.

ان اثر اخضاع او اعفاء الدخل على حجم الادخار الفردي عند مستوى معين من الدخل المتاح يختلف باختلاف الدافع وراء هذا الادخار .

فاذا كان الهدف من الادخار تأجيل الاستهلاك ، بمعنى ان هدف الفرد من الادخار هو الحصول على عائد سنوي يوجهه لأغراض الانفاق الاستهلاكي ، وتم تأجيل انفاق المبلغ المدخر بعد عدد من السنوات في المستقبل يقدرها الفرد بنفسه .

حيث يختلف اثر الضرائب على الادخار ، حسب نوعها مباشرة او غير مباشرة فبالنسبة للضرائب المباشرة فان اثرها كبيرا على حجم الادخار اذ ان الفرد مهما كان دخله يسعى دوما الى توزيعه بين الاستهلاك والادخار .

ومع فرض الضريبة على الدخل يقوم الفرد بإعادة بناء استعمالات دخله حسب تأثر الدخل بالضريبة ، فاذا كان الدخل وفيرا تدفع الضريبة في هذه الحالة من ذلك الجزء الذي كان سيوجهه للادخار ، واذا كان الدخل منخفضا فان الضريبة ستدفع مقابل انخفاض الاستهلاك ومن ثم فان الفرد لايوجه شيئا للادخار .وعلى ماسبق يمكن ان نخلص بان اثر الضريبة المباشرة يكون كبيرا على ادخار الافراد ذوي الدخول المحدودة على العكس من اصحاب الدخول المرتفعة .

اما بالنسبة لأثر الضريبة غير المباشرة على الادخار فإنها تخفض من القوة الشرائية للدخل كنتيجة لارتفاع اسعار السلع والخدمات بفعل ارتفاع اسعار الضرائب على الانفاق كالضريبة على القيمة المضافة ، والرسوم الجمركية .

وينتج عن هذا ان الزيادة في الضرائب الغير مباشرة يصيب الاستهلاك الضروري لأصحاب الدخول المنخفضة وبالتالي لاتترك لهم فرصة الادخار ، وان هذه الضريبة يدفعونها حتما بينما ذوي الدخول المرتفعة فانهم ينفقون كثيرا لكن مع ذلك يدخرون .[1]

[1] -BERNARD Viny, Fiscalité épargne et développement, Librairie, Armand collin , Paris ,1969,P:08

وهوما يجعل الضريبة غير المباشرة في هذه الحالة مشجعة للادخار وعلى هذا تفضل الضرائب غير المباشرة عن المباشرة في تشجيع ادخار الافراد بالدول النامية .

ثانيا: اثر الضريبة على ادخار المؤسسات .

يعتبر ادخار المؤسسات ذلك الجزء من الأرباح غير الموزعة والمحتفظ بها في شكل احتياطي لتمويل الاستثمارات الجديدة وبهذا يكتسي ها الادخار اهمية في تكوين راس مال المؤسسات .

ان زيادة الادخار تعتمد على تشجيع المؤسسات على حجز جزء من ارباحها دون توزيع ، غير انه لايضمن ان يعاد استثمار الارباح المحتجزة استثمارا انتاجيا وتتحول المؤسسات في هذه الحالة الى خزائن للاكتناز لذلك يجب ان يربط الاعفاء بالحجز واعادة الاستثمار في اوجه النشاط المرغوب فيه والتي تدخل ضمن برامج التنمية .

ويعود قيام المؤسسات للادخار لعدة عوامل منها :

*دافع تمويل الاستثمارات وذلك تفضيلا للتمويل الداخلي عن الخارجي .

*دافع الحاجة الى السيولة.

*الرغبة في التطوير بإعادة استثمار مدخراتها .

*دافع الحيطة والحذر ، نظرا لكون الادخار يشكل ضمانا يوجه للافتراضات المحتملة .

وفي الواقع فان الادخار يرتبط بعدة عوامل يتمثل اهمها في :

*مبلغ الارباح المحققة .

*طريقة توزيع الارباح بعد اقتطاع الضريبة .

*معدل الضريبة على الارباح .

*طريقة الاهتلاك المستعملة .

وقد يغري اعفاء الارباح المحتجزة من الضريبة بعض المؤسسات على المبالغة والافراط في احتجاز الارباح وعدم توزيعها ، فتحجز مايزيد عن طاقتها وعن حاجيتها للتوسع ، ويكون

ذلك على حساب الاستثمار في وجه استثمار آخر قد تكون اكثر فائدة للاقتصاد ككل ، وعلى هذا يتوجب على التشريعات الضريبية في منحها الاعفاءات ان تحدد وتنظم بدقة وحسب حاجة كل قطاع ، ونشاط اقتصاديين ونوع المشروع خدمة للتنمية الاقتصادية ، ويمكن الاشارة الى بعض الاساليب التي تعتمدها الدولة الجزائرية في تشريعها الضريبي لتشجيع مدخرات المؤسسات في الاتي :

أ*حق ترحيل الخسائر الى الخمس سنوات التالية .

ب*السماح بتطبيق نظام الاهتلاك التنازلي المعجل .

يؤدي نمط الاهتلاك الثابت الى تمويل الاحلال بقدر ادنى ، مما يلزم بسبب حركة الاسعار والتقدم الفني وقد انتقدت هاته الطريقة في البلاد الصناعية ، وفضل العديد من بلاد السوق الاروبية المشتركة طريقة الاهتلاك التنازلي المعجل .[1]

كما يمتاز الاهتلاك التنازلي بالنسبة للبلاد النامية بصفة خاصة بكونه ينمي امكانيات التمويل الذاتي للمشروعات ، بتحريرها الظروف المضادة لتوسيع كبير اذا كانت هذه البلاد لا تتمتع بسوق مالي واسع النشاط .

ج*المعدل التفضيلي للأرباح غير الموزعة،اي السماح للمشروعات التي تنوي القيام باستثمارات في المستقبل أن تجني في سبيل الاحتياط 40% من اجمالي الارباح الصافية معفاة من الضريبة على الارباح بغرض تمويل المشروعات،او بإخضاع جزء من الارباح التي سيعاد استثماراها الى معدل مخفض كما معمول به من طرف النظام الضريبي الجزائري فيما يخص على أرباح الشركات بفرضه ضريبة على أرباح الشركات بمعدل 23% ويخفض هذا السعر إلى 10% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها بشروط معينة .[2]

د*المعاملة الضريبية الخاصة بفوائض القيم المهنية الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

---

[1]-عبد الحفيظ عبد الله ، آثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1986، ص:17.

[2]-المادة 150معدلة بموجب المواد 16 من ق. م. لسنة 1197 ، 14 و 15 من ق . م لسنة 1999 و10 من ق م لسنة 2001 20 من ق م لسنة 2003 ، و 2 من ق م ت لسنة 2006 و5 من ق م لسنة 2008 و 7 من ق م ت لسنة 2009 و 7 من ق م لسنة 2014 و 12 من ق م لسنة 2015.

ثالثا : الضريبة كموجه للاستثمار الخاص.

يقصد به فائض الايرادات العامة عن النفقات العمومية ، ومادامت الايرادات العامة تتكون اساسا من الاقتطاعات الضريبية فان الادخار الموازي يتغير بتغير الاقتطاعات الضريبية على الافراد والمؤسسات .

يرتبط تمويل الاستثمارات العمومية بحجم الادخار العمومي ، والموارد المالية الاخرى من قروض واعانات كما توضحه العلاقة التالية :

الاستثمار العمومي = الادخار العمومي + الاعانات + القروض .

الادخار العمومي =الايرادات الضريبية – النفقات الجارية .

وتكمن أهمية الادخار الموازي في توجيهه إلى تكوين راس المال ، وان فعالية الادخار الموزاني تكون لما يوجه لتمويل الاستثمارات ، كما ان المغالاة في الاقتطاعات الضريبية بهدف زيادة الادخار ، تترتب عليه آثارا سلبية على ادخار الافراد والمؤسسات .[1]

وعلى العموم فان سياسة التوسع في الادخار الموازني من خلال ضغط الضريبة على حساب الادخار الخاص سواءا افراد او مؤسسات قد يخفض من الاستثمار الخاص وقد يشكل خطرا على النشاط الاقتصادي وقد يعقد الدور التدخلي للضريبة في الحياة الاقتصادية امام حيادية الدولة في النشاطات الاقتصادية.[2]

المطلب الثالث: الضريبة كموجه للاستثمار الخاص.

لقد شغل الاستثمار حيزا كبيرا من اهتمام الاقتصاديين والمنشغلين بقضايا التنمية والنمو على مر العصور فالسياسات الاقتصادية تسعى الى زيادة فرص الاستثمار والتحفيز عليه، فعلى حجمه ونوعه ومجاله تتوقف اهميته والتي تتجلى في الهدف المنتظر ضمن الخطة التنموية للدولة من توازن جهوي وتوفير لمناصب الشغل وخلق وتعظيم الثروة ... الخ .

---

[1] -Bernard veny,fiscalite épargne et développement ,Paris,1969,P:08.

[2]- بوزيدة حميد : النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992 – 2004 ،أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006 ، ص70، غير منشورة.

يلعب الاستثمار دورا هاما في اقتصاديات الدول النامية التي تواجه الكثير من المشاكل التي تعيق جهودها في سبيل رفع معدلات النمو وتحقيق التنمية بها، ولذلك تسعى الدول الى تهيئة مناخ استثماراها ومنح التسهيلات والمزايا والضمانات المتعددة لجذب الاستثمارات اليها لتشارك في عملية التنمية بها، وذلك بتوجيهها رؤوس الاموال المحلية او الاجنبية للاستثمار في القطاعات المراد النهوض بها ، وتنميتها التي تعتبر ذات اهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني.

يفهم من الاستثمار بانه " استعمال راس المال سعيا لتحقيق الربح مثل: انشاء المصانع، فندق ...الخ .

كما يفهم من الاستثمار بانه " تيار من الانفاق على السلع والخدمات الانتاجية بما يترتب عليه اضافة رأسمالية صافية الى رصيد راس المال في المجتمع .[1]

واستنادا الى هذا المفهوم للاستثمار فان مفهوم الاستثمار الخاص يتمثل في التيار من الانفاق على السلع والخدمات الانتاجية يترتب عليه اضافة صافية الى رصيد راس المال المجتمع بشرط ان يكون هذا الانفاق من قبل وحدات انتاجية مملوكة ملكية خاصة تسمح لها باتخاذ قرار الاستثمار بما يحقق اقصى حجم من الارباح، او اقصى حجم صافي من الثروة.[2]

ويفهم من من سياسة توجيه الاستثمار " بالسياسة التي تنتهجها الدولة بهدف تحويل النشاط الاقتصادي الاستثماري في الاتجاهات المرغوب في ترقيتها والتوسع فيها ، لتشجيع الاستثمار في الأنشطة السياحية أو الصيد البحري بغرض استغلال الثروات المحلية المتاحة أو النهوض بالمناطق المحرومة والنائية بمنحها تسهيلات مالية ومزايا ضريبية لاستقطاب رؤوس الاموال . [3]

---

[1]-حمازنة مصطفى وآخرون ، الاقتصاد الاردني المشكلات ، الافاق ، مركز الدراسات الاستراتيجية ، الاردن ، 1994، ص :409.

[2]- صقر احمد صقر ، النظرية الاقتصادية الكلية ، وكالة المطبوعات ، الكويت، 1973، ص :229

[3]- فريد الصلح ، السياسة الاقتصادية ، مطبعة الفنون ، بيروت ، 1984،ص :81.

أولا : أهداف واساليب توجيه الاستثمار .

اهداف توجيه الاستثمار تهدف الدولة من خلال توجيهها للاستثمار في قطاع او منطقة معينة ، الى خلق مجموعة من الاهداف المسطرة من قبلها ، والتي تتماشى وظروفها الاقتصادية والاجتماعية .

ويمكن اجمال الاهداف من توجيه الاستثمار فيمايلي :

*تشجيع الانشطة ذات النفع والاهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني .

*خلق اشكال جديدة للاستثمار .

*تشجيع الاستثمارات التي تعمل على احداث مناصب شغل .

*تشجيع الاستثمارات نحو المناطق المحرومة .

*تشجيع الاستثمارات نحو النشاطات ذات الاولوية في المخطط الوطني للتنمية .

*خلق التوازن الجهوي والقطاعي والنهوض ببعض المناطق .

*استغلال الموارد الطبيعية والبشرية والمالية المتاحة .

*تحسين الظروف المعيشية للأفراد بالوصول الى الاستقرار الاجتماعي .

* توجيه الادخار نحو الاستثمار .

وهناك عدة اساليب تؤدي الى تحقيق الاهداف المنشودة لتوجيه الاستثمار ، ويمكن ذكر أهمها في:

*الاقناع .

*المنفعة الشخصية.

فبالنسبة للإقناع فهو يشمل مساندة سائر مقررات السلطة التي تضع بين يديها وحدها وسائل التدخل في الاقتصاد ومن أشكال هذا الأسلوب . [1]

---

[1]- انظر فريد الصلح ، مرجع سابق ، ص :08

حمل المواطنين على الاكتتاب الذي لا يكون مغريا في حالة التضخم التي ترافق عادة اوقات الحروب والازمات ، ومن ثم يترتب على السلطة اقناع المستثمرين رجال المال بان القرار الي اتخذته للاستثمار في مجال معين او في منطقة معينة ليس قرارا اعتباريا ، بل هو مبني على دراسة يكون الهدف منها تحقيق الاهداف المرجوة لكل من المستثمرين والدولة .

بالإضافة للضمانات التي تمنحها لهذا القطاع وتوفير مناخ الاستثمار الملائم والمشجع لاتخاذ قرار الاستثمار .

ويمكن ان تقنع الدولة المستثمر كان تنتهج اسلوب عقد المؤتمرات واللقاءات للترويج للاستثمار في بلادها .

اما فيما يخص المنفعة الشخصية ، فيشمل هذا الاسلوب مجموعة من التدابير الاقتصادية الغرض منها تحويل النشاط الاقتصادي في الاتجاهات المرغوبة ، وذلك عن طريق منح بعض المنافع ، او بالعكس في حالة الحد من بعض النشاطات غير المرغوب فيها .

وفي هذا يقتضي في عمل الدولة في سياستها الاقتصادية الرامية الى تعزيز المنفعة الشخصية ان تسلك السبل التالية :

***التسهيلات التمويلية** : تتمثل في تقديم سلفيات من الاموال العامة للأعمال الاقتصادية وتبسيط عمليات الحصول على الموارد المالية ، اي تقديم امتيازات مالية لتخفيض نسبة الفائدة المتداولة في السوق المالية

بمعنى ان تتحمل الخزينة العمومية الفرق بين هذه النسبة والنسبة المعمول بها في السوق ، بالإضافة الى الاعانات التي تمنح دون ان يترتب عليها دفع لفوائد او خضوع للضرائب .

***مراقبة العملات الاجنبية** : في هذا الجانب نجد ان الدولة بإمكانها تشجيع المصدرين من خلال منحهم حرية التصرف بنسبة معينة من العملات العائدة من عمليات التصدير .

***الضمانات** : تعتبر الضمانات من الاجراءات الهامة المستخدمة في توجيه الاستثمار والتي تظهر في المجال بين القانوني والمالي ، كحرية تنقل الاشخاص ، وحق الملكية ، وحق الامتياز ، وحرية تمويل رؤوس الأموال...الخ

***السياسة الجمركية** :تستعمل السياسة الجمركية في توجيه الاستثمار وذلك من خلال ماتمنحه التشريعات الجمركية من اعفاءات كلية او جزئية من الحقوق والرسوم الجمركية ،كان تمنح فرصة استيراد معدات الانتاج الضرورية للمشروع دون اخضاعها للحقوق والرسوم الجمركية ، وهذا الاسلوب يعتبر ركيزة اساسية ترتكز حولها التشريعات الجمركية الحديثة للحث على الاستثمار .

***السياسة الضريبية** :تشكل الضريبة وسيلة اساسية للعمل الاقتصادي والاجتماعي وفي هذا وبغية توجيه الاستثمار ، تعمل التشريعات الجبائية على منح مزايا جبائية لجلب الأفراد المستثمرين للنشاطات ذات الاهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني .

وتشمل هذه المزايا الجبائية مجموعة من التدابير المتمثلة في الاعفاءات والتخفيضات في الضرائب والرسوم لتشجيع اعمال، او منشآت محددة بالذات اذا كان وجودها من متطلبات التعجيل بالتنمية اذا ان خفض الضريبة على المشروعات المتعلقة بالتنمية يؤدي الى زيادة الإيرادات الصافية المتوقعة ، كما ان اعفاء المواد الاولية والآلات المستوردة يساعد ايضا على تشجيع الاستثمار .

تجدر الاشارة هنا ، بان الاعفاء من الضرائب لتوجيه وحفز الاستثمار يجمع في مضمونه الهدف المالي والهدف الاقتصادي ، على عكس ما يبدو من أن الإعفاء بين تفضيل الهدف المالي على حساب الهدف الاقتصادي .

ولإبراز ذلك نجد ان الاعفاء الضريبي اذا تعارض مع الهدف المالي للضريبة في المراحل الاولى من جراء خفض الحصيلة الضريبية اللازمة إلى الخزينة العمومية، الا ان اعفاء

بعض المشروعات من الضرائب يؤدي الى نهوض وانعاش صناعات اخرى قد تكون متكاملة معها. او تتمتع بما حققته المشروعات الاولى من وفرات.

كذلك قد يؤدي الاعفاء الضريبي الى قدر كبير من الحماية للصناعية الوطنية، ذلك ان التضحية بالحصيلة الضريبية يشكل الدعامة الملائمة للصناعة الناشئة ، اي المصلحة العاجلة يقابلها مصلحة آجلة تبرز من خلال انعاش المشروعات ونمو الصناعات الناشئة الوطنية بما يحقق أرابحا كبيرة تمثل وعاءا ضريبيا هاما، بالإضافة الى نجاح هذه المشروعات يرتبط بارتفاع حجم التشغيل الذي بدوره يؤدي الى ادخال دخول جديدة وزيادة دخول منخفضة مما يزيد من حجم القوة الشرائية ، ويرفع من حصيلة الرواتب والاجور .

ثانيا : العوامل المحددة لقرار الاستثمار الخاص .

يعتبر قرار الاستثمار من اخطر القرارات التي يتعرض لها متخذي القرار، ذلك لارتباطه بعملية المفاضلة بين المشروعات الاستثمارية وما يتعلق بها من فرصة استثمارية متاحة.[1]

يتحدد حجم الاستثمار الخاص الوطني والاجنبي بالعوامل الاقتصادية وغير لاقتصادية التي تؤثر بدورها في الرغبة والقدرة على الاستثمار ومن بين هاتها العوامل نذكر :

*الارباح الصافية المتوقعة .

*التقدم التكنولوجي وتوفر الخبرات الفنية والادارية .

*حجم السوق الفعلي والمحتمل والمتغيرات التسويقية.

*المناخ الاستثماري .

أ – بالنسبة للأرباح الصافية المتوقعة: فيتطلب القرار الاستثمار القيام بتقديرات مرتبطة بأرباح وتكاليف الفرص الاستثمارية المتاحة محل الاختيار، ذلك ان المشروع الاستثماري يتطلب انفاقا ماليا لتحقيق عوائد مستقبلية ، او مجرد فكرة او اقتراح باستثمار اموال محددة في فرصة استثمارية لتحقيق عوائد اقتصادية واجتماعية.

---

[1]- صلاح وهيب عبد الغني، أساسيات في دراسة الجدوى، صناعة قرار الاستثمار، مكتبة عين الشمس، القاهرة ،2000، ص 13.

فقد يكون المشروع شركة جديدة او مصنع حديد ، او اضافة خط انتاج جديد بهدف زيادة الانتاج او انتاج منتج جديد ..

وعلى هذا فان المشروع الاستثماري له بداية ونهاية ، حيث يبدا بفكرة وينتهي بقرار قبول او رفض ، على تقدير التكلفة اللازمة لاستمرار النشاط تتوقف على الاتجاهات المختلفة لتغيرات الاسعار في المستقبل ، والتي تتوقف بدورها على العديد من المتغيرات الاقتصادية التي يصعب التحكم فيها ، والتنبؤ بسلوكها احيانا وبمعرفة النفقات الرأسمالية التي يتطلبها الاستثمار المتاح ، والايرادات والتكاليف المرتبطة بتنفيذه يمكن حساب الارباح الصافية المتوقعة لكل استثمار .

ونظرا للتباين في العمر الانتاجي المتوقع للاستثمار المتاح ، وتباين اسلوب تدفق الارباح الصافية المتوقعة واتجاه تغير هذه الاخيرة لبعض الاستثمارات نحو التركيز في السنوات الاولى من عمرها الانتاجي وللبعض الاخر في السنوات الاخيرة فسوف يتوقف الاختيار بين الاستثمارات المتاحة ، ليس على اساس مجموع الارباح الصافية المتوقعة فحسب ، وانما على اساس معدل الخصم الذي يمكن استعماله في خصم تلك الايرادات بالإضافة الى طريقة اتخاذ قرار الاستثمار الخاص طريقة فترة الاسترداد ، صافي القيمة الحالية ، معدل العائد الداخلي ، ....الخ [1]

ويمكن الاشارة الى ان متخذي قرار الاستثمار يواجه حالات متعددة اساسية عند صناعة القرار وهي :

1-حالة التأكد : والتي يستطيع فيها متخذ القرار في حالة ما اذا كان هدفه تعويض الربحية اختيار البديل الذي يحقق له اكبر عائد من بين البدائل المتاحة ، وذلك بعد دراستها بدقة متناهية اما اذا كان هدفه تخفيض التكلفة فقراره هنا هو اختيار البديل الذي يتحقق باقل تكلفة ممكنة ، وكل ذلك في ضوء نتائج كل بديل . [2]

---

[1]-انظر وهيب عبد الغني، مرجع سابق، ص13

[2]- انظر وهيب عبد الغني، مرجع سابق، ص14

2- حالة عدم التأكد : يعتمد متخذ القرار على خبرته وخبرة المتخصصين وذلك بسبب عدم موضوعية المعلومات والبيانات التي بين يديه وايضا عدم وجود حقائق يستند عليها وبثقة في صناعة قراره الامر الذي يجعل من الصعب معرفة عوائد كل بديل .

3-حالات المخاطرة : حيث يواجه متخذ القرار الاستثماري بحالات يستطيع فيها تحديد العوائد من كل بديل من البدائل المتاحة باحتمال نسبي معين فقط ذلك انه يواجه مخاطر لاتمكنه من دقة التنبؤ بالعوائد الكلية المحتملة من كل بديل على حدة .

ومما سبق يمكن القول بان قرار الاستثمار تكمن خطورته من كونه قرار غير متكرر ويحدث لمرة واحدة وان اي خطا في اتخاذه سيتحمله المستثمر ، ومن ثم ينبغي ان تسبق هذا القرار القيام بدراسة لجدوى المشروعات الاستثمارية بدقة .

ب- التقدم التكنولوجي : توفير الخبرات الفنية والإدارية لذا يعتبر التقدم التكنولوجي في مجال انتاجي معين ، او نشاط اقتصادي ما عاملا هاما يخلق فرص استثمارية جديدة ونجاح القائمة منها ذلك إن التقدم التكنولوجي وما يوفره من طرق إنتاجية جديدة وانتاج سلع جديدة فتح اسواق جديدة وزيادة كفاءة طرق الانتاج المستعملة ،...الخ.

وسيعمل على زيادة الأرباح التي تزيد من امكانية المستثمر على التوسع في حجم الاستثمارات القائمة والقيام باستثمارات جديدة مما يزيد من حجم النشاط الاقتصادي .

ومن نتائج التقدم التكنولوجي خلق الظروف المناسبة لنمو الانتاج ، وانخفاض تكاليفه الفعلية وبذلك التأثير على النتائج النهائية لها واعادة ترتيبها داخل نطاق اختيارات المستثمر فبعض الاستثمارات التي كانت غير مقبولة اقتصاديا في ظروف معينة قد تصبح مقبولة اقتصاديا مع حدوث التقدم التكنولوجي والعكس غير انه من ناحية اخرى فان حدوث التقدم التكنولوجي في صناعات معينة بمعدلات سريعة نسبيا ، وفي فترات زمنية قصيرة نسبيا قد يمثل عائقا امام الاستثمار الخاص على توجيه امواله في اتجاه تلك الانشطة والصناعات وبصفة خاصة في الدول النامية وذلك مرده للأسباب التالية :

*عدم توفر الأموال اللازمة لاقتناء التكنولوجيا الجديدة بالإضافة الى التكنولوجيا الجديدة يتم استيرادها .

*عدم توفر الخبرات الفنية والادارية والقادرة على استيعاب التكنولوجيا .

ج- المتغيرات التسويقية :وهذه تتعلق بظروف العرض والطلب والمنافسة وحجم الطلب المتوقع والتغيرات المتوقعة في الاسعار والتكنولوجيا الجديدة ....الخ.

د- المناخ الاستثماري :على المستثمر ان يراعي مجموعة من العوامل المؤثرة على الاستثمار كالعامل السياسي والاقتصادي ، والاجتماعي ليتجنب المخاطرة باموال ويعتبر توفر مناخ استثمار ملائم من اهم العوامل التي يرغب المستثمر في تواجدها سواء كان المستثمر في المجال الصناعي او الخدمي ، او الزراعي مما يدل على اهمية المناخ الاستثماري ينظر لمناخ الاستثمار من وجهات نظر متعددة ، منها وجهة نظر الدولة المضيفة والتي تقيس اثار هذا الاستثمار من فوائد وتكاليف ، وبالتالي تعمل على تجنب التكاليف وزيادة الفوائد ويعتبر هنا بسلوك ترغبه الدولة المستثمرة .

كما هناك وجهة نظر المستثمر الذي يسعى الى مناخ استثماري مناسب لاستثماراته دون الدخول في مشاكل مع الدولة المضيفة للاستثمار، كما يجد المستثمر في نفس الوقت ان السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية عامل مؤثر في أداء هاته الاستثمارات لوظيفتها وتؤثر على نشاطها. [1]

مفهوم المناخ الاستثماري: يوجد اكثر من تعريف للمناخ الاستثماري فقد عرف المناخ الاستثماري بانه مجموعة الظروف والسياسات، والمؤسسات الاقتصادية والسياسية التي تؤثر في ثقة المستثمر وتقنعه بتوجيه استثماراته في بلد آخر.

---

[1]-حربي عريقات : واقع مناخ الاستثمار في الوطن العربي ، ورقة بحثية معدة لمؤتمر الوطن العلوم المالية والمصرفية ،جامعة اليرموك ، الأردن، 1988 .

كما ورد في تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية لعام 1993بانه :"مجمل الأوضاع القانونية والاقتصادية والاجتماعية التي تكون البيئة التي يتم فيها الاستثمار ومكونات هاته البيئة متغيرة ومتداخلة الى حد كبير ".[1]

يتكون مناخ الاستثمار من مجموعة من عوامل تحدد مدى ملائمة البيئة السياسية والاقتصادية والاستثمارية والتشريعية في القطر ودرجة جاذبيته لاستقطاب وتوطين الاستثمار وتحقيق معدلات تبادلات تجارية متزايدة في الاسواق المفتوحة ترفع بدورها معدل النمو الاقتصادي وتدفعه نحو الاستدامة التنموية التي تصل الى الازدهار وارتفاع مستوى المعيشة كما يفهم من مناخ الاستثمار بانه " ينصرف الى مجموعة سياسات الاستثمار وهو الذي يعكس سياسات الاستثمار، بالمعنى الواسع ويتضمن كل السياسات والمؤشرات والادوات التي تؤثر بطريق مباشر او غير مباشرة على القرارات الاستثمارية" [2]

من التعاريف السابقة، يمكن ان نستنتج بان المناخ الاستثماري هو مجموعة من الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يتوجب على المستثمر مراعاتها والتي تشكل في مجملها بالبيئة التي يتم فيها الاستثمار والتي تؤثر بطريقة أو بأخرى في اتخاذ المستثمر لقراراته.

ويمكن ذكر بعض هاته الظروف في الموقع الجغرافي، والاطر القانونية والتنظيمية التي تنظم سير الاقتصاد كالضرائب، المستوى العلمي والفني وتقاليد المجتمع المراد الاستثمار فيه وشفافية القوانين التي تنظم الاستثمار، والاستقرار السياسي والامني ....الخ .

-العناصر المحفزة للاستثمار:

إن مجرد توفر فوائض نقدية أو مدخرات، لدى الأفراد والمؤسسات، لا يكفي لكي

---

[1]- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية، 1993.

الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار [2]-النهضة العربية، مصر، ،2002، ص :37.

تنشط حركة الاستثمار بل يجب أن يرافق ذلك توفر مجموعة من العوامل التي تخلق حافزا لدى من لديهم مدخرات لتحويلها إلى استثمارات نذكر منها

*- توفر درجة عالية من " الوعي الاستثماري " لدى الأفراد والمؤسسات.

لأن مثل هذا الوعي يجعل المدخرين يشعرون بالحس الاستثماري، الذي يجعلهم يقدرون الإيرادات المترتبة عن توظيف مدخراتهم في شراء الأصول المنتجة،

وليس مجرد تجميدها في شكل أوراق بنكية، ربما تتناقص قيمتها الشرائية في المستقبل ، بفعل عامل التضخم والأزمات المالية المحتملة

*- ينبغي توفير المناخ الاجتماعي والسياسي الملائم لعمليات الاستثمار، وذلك بتوفير الحد الأدنى من الأمان، الذي يشجع المدخرين على تقبل المخاطرة المصاحبة للاستثمار، ومن أهم عوامل توفير المناخ المناسب للاستثمار، خلق قوانين وتشريعات، تنظم وتشجع عمليات الاستثمار وتحفز وتحمي حقوق المستثمرين، سواء كانوا محليين أو أجانب، وتنظم المعاملات في الأسواق المالية.[1]

وينجر عن توفير جو الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، جعل الطمأنينة، وعدم الخوف في نفوس المدخرين والمستثمرين.

*-من دوافع الاستثمار، توفر سوق مالي كفؤ وفعال، يوفر المكان والزمان المناسبين، يعطي للمدخرين فرصة في استثمار أموالهم، وللمقترضين في الحصول على تلك الأموال.

وبصفة عامة يعطي فرص الاستثمار لكل واحد منهم في اختيار المجال المناسب، من حيث أداة الاستثمار، والتكلفة والمخاطرة .وما يميز السوق المالي، من حيث الكفاءة في توفير صفة الديناميكية، وسرعة الاستجابة للأحداث .وتوسيع هذا السوق، والتسهيلات المناسبة،

[1] - عبد القادر بابا : سياسة الاستثمارات في الجزائر وتحديات التنمية في ظل التطورات العالمية الراهنة، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص37، غير منشورة.

وقنوات الاتصال النشطة، بالإضافة إلى التقنين الخاص بهذه المعاملات المالية في مجال الاستثمار.[1]

وقد أوصت دراسة قام بها معهد التخطيط العربي بما يلي:

* يجب ان يلعب الاستثمار العربي والاجنبي دورا هاما في نقل التكنولوجيا بجوانبها المختلفة، معارف، وخبرات اجنبية وتدريب ..الخ.

*بالنسبة لاستثمارات القطاع العام والخاص يلزم عدم استيراد التكنولوجيا والتي تتوفر مثلها محليا، او تتوفر على الاقل في مدى زمني اقل من سنة ، اما بالنسبة لتكنولوجيا الاستثمار العربي والاجنبي فيجب ان تكون جديدة ومتطورة ومرتفعة التكلفة، بحيث لا يقدر على اقتنائها الاقتصاد الوطني وبالتالي تضمن تطور الاقتصاد الوطني ككل .

* يجب مراعاة كل ابعاد التكنولوجيا المختلفة من حيث اختيار العمليات التكنولوجية المناسبة، واحتياجات الشغل، وخصائص المواد الخام المحلية، وآثارها المختلفة على الصحة العامة، التغذية، التلوث، الجودة.[2]

ومما سبق يمكن القول بان استقطاب رأس المال وخلق مناطق جذب يجب توفير الاستقرار السياسي يعتبر شرط اساسي لضمان جذب المستثمر المحلي والاجنبي.

للاستثمار في البلد المضيف وبذلك زيادة الاستثمارات وتحقيق اهداف السياسة الاقتصادية ذلك لكون الاستثمار المحرك الرئيسي للاقتصاد.

ويتحقق الاستقرار السياسي باستقرار نظام الحكم ، وعدم تغييره من فترة لأخرى ، بفعل قيام الثورات والانقلابات بالإضافة الى ضرورة تعاون افراد الشعب مع الحكومة نتيجة رضائهم عنها ، وكذا وجود حكومة وطنية وكل هاته الظروف من شانها ان تعطي صورة وانطباعا حسن عن الدولة المضيفة .

---

[1] - المرجع نفسه ، ص 38 .

[2]- انظر رجب ابراهيم اسماعيل ، مرجع سابق ، ص :20.

خلاصة

يعتبر النظام الضريبي كترجمة عملية للسياسية الضريبية المتبعة، ويخضع اختياره لعوامل البيئة الضريبية المحيطة بما تنطوي عليه من مدى كفاءة أداء الإدارة الجبائية في تطبيق الأحكام والقوانين وممارسة عملية الرقابة الجبائية في ظل نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين وكذا تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ويتطلب تحسين فعالية أداء الإدارة الجبائية العمل على تقييمه بنجاعة وبشكل مستمر من خلال استخدام الأدوات المناسبة لذلك، تستخدم الضريبة من اجل تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية كاستخدام حصيلتها في عملية التنمية الاقتصادية نظرا لقلة الموارد المالية اللازمة للتنمية.

لذا نجد للضريبة دورا أساسيا في عملية اعادة توزيع الدخل الوطني، حيث تستعمل الضريبة لتمتد الى دخول كان من الممكن توجيه جزء منها للادخار، الا ان هذه الدخول تتسرب الى معظم فوائضها الى الاستهلاك، ولا توجه الى الوجه الاستثماري السليم. تصطدم الضريبة المباشرة بسيطرة اصحاب رؤوس الاموال الذين يعمدون للدفاع على مصالحهم التي قد تتعارض مع فرض هذا النوع من الضرائب. تتوقف سبل تعبئة الفائض الاقتصادي للدول،

ففي الدول الرأسمالية تعتمد تعبئة الفائض الاقتصادي على الضريبة والادخار الخاص، وفي الدول النامية فان تعبئة الفائض الاقتصادي يعتمد على الضريبة والادخار الخاص والعمومي.

الفصل الثاني :

قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر

تمهيد

يقصد بقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيما وتنسيقا ومختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها، ومتابعتها، حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى تفهم متعمق بالأسس والقواعد العلمية لرسم السياسية الضريبية، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية.

وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل الى مجمل قواعد وإجراءات تأسيس وتحصيل الضرائب إضافة الى الرقابة الجبائية كمرحلة متقدمة من فرض وتحصيل الضرائب.

المبحث الاول: إجراءات تأسيس الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

سيتم التركيز على نوعين من الضرائب يتم التفرقة بينهما على أساس الشكل القانوني للمؤسسات أو المكلفين باعتبارهم أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وتتمثل هاتين الضريبتين في الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) وقد تم تناول تأسيس هاتين الضريبتين لاستخدامهما في حساب مؤشرات التسيير التي سيتم تناولها بالدراسة العملية لاحقا.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

أولا: تعريف: لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، وقد نصت المادة الأول من الضرائب و الرسوم المماثلة على ما يلي :

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ".[1]

ثانيا: الخصائص الأساسية للضريبة على الدخل الإجمالي : ويمكن إبرازها كالأتي :

-ضريبة تجبى لفائدة الدولة فقط، باستثناء كل الجماعات العمومية الأخرى.

-ضريبة مباشرة يتحملها بشكل نهائي ومباشر صاحب المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة

-ضريبة عامة ووحيدة تمس جميع المداخيل النوعية المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة، وهي تفرض مرة واحدة.

-تعتبر كضريبة تصاعدية، وذلك لكونها تحسب على أساس جدول متصاعد باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المنبع، وتزيد نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بزيادة حجم الدخل حسب جدول حسابها.

-ضريبة سنوية تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة، ويستثنى من ذلك الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيد أين يتم اقتطاعها من مداخليهم الشهرية وفق سلم محدد.

-ضريبة شخصية بما أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلفين بدفعها.

---

1 قوانين جبائيه، المادّة 01، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص:15.

-تعتبر ضريبة تصريحيه، بحيث تعتمد على تصريح المكلفين بدفعها وذلك قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة، وتودع هذه التصريحات لدى مفتشيات الضرائب.

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: تطبق هذه الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، ما لم تختر هذه الأخيرة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ويرفق طلب الاختيار هذا بتصريح عن المداخيل ، ولا يمكن العدول أو التراجع عن هذا الاختيار مدي حياة الشركة .فحسب القانون الضريبي الجزائري يخضع لهذا النوع من الضرائب شركات الأشخاص ، الشركات المدنية التي تخضع لنفس نظام شركات الأشخاص سواء كانت إقامتهم الجبائية بالجزائر أو خارجها على أن يكون مصدر دخلهم من ممارسة نشاطاتهم في الجزائر.[1]

رابعا: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

حيث تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الاشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " وتفرض هاته الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية بالإضافة للأصناف التالية

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية
- أرباح المهن الغير تجارية .
- عائدات المستثمرات الفلاحية .
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية .

خامسا: تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي: ويتم وفقا لطريقتين أساسيتين هما:

---

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادّة 07 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص:15.

أ –طريقة الاقتطاع من المصدر: وفقا لهذه الطريقة يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من قبل الهيئة المستخدمة، و بذلك يتم دفعها بطريقة غير مباشرة إلى الإدارة الضريبية، و تساهم هذه الطريقة في التقليص من حجم التهرب الجبائي ، كما تعتبر محبذة من قبل الإدارات الضريبية كونها غير مكلفة و خالية من التعقيد. [1]

ب–نظام التسبيقات على الحساب: تبعا لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات مؤقتة وطوعية خلال السنة المالية، و تتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة بتسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة الموالية التي يحقق فيها الدخل، و يحدد كل تسبيق بنسبة 30%من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف. أما فيما يخص معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي –فباستثناء المداخيل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر وفقا لنسبة معينة –فأن هذه الضريبة تحسب وفقا لجدول تصاعدي، ويتضمن هذا الجدول شرائح الدخل توافقها معدلات الضرائب المفروضة على كل فئة و ذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (01) : معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لفئات الدخل :

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة (%)
لايتجاوز 120.000	0
من120.001 إلى 360،000	20
من 360.001 إلى 1.440.000	30
أكثر من 1.440.000	35

المصدر : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،سنة 2015 .

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

1 قوانين جبائيه، القسم الخامس، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص 43.

أولا: تعريف : تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون 90/36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي :

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إلهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات ".[1] وقد جاءت هذه الضريبة لتراجع النقائص التي سبقت مع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارب من خلال تطبيقها على جميع الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي

دون التميز بين الشركات و تمكينها من تحقيق هدفين :

–إعادة التنظيم الضريبي من خلال فصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين عن ضرائب الأشخاص المعنويين.

–تخفيف العبء الضريبي الذي كانت تعاني منه الشركات وتمكينها من تحقيق النمو.

ثانيا: الخصائص الأساسية للضريبة على أرباح الشركات: ويمكن إبرازها كالأتي:

–تعتبر ضريبة وحيدة كونها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

– ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز.

– ضريبة سنوية، حيث يتضمن الوعاء الخاص بها الربح السنوي للمؤسسة.

– ضريبة نسبية، من حيث خضوع الربح الضريبي لنسبة ومعدل واحد وليس لجدول تصاعدي، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

– يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال التصريح لدى إدارة الضرائب ، وذلك بتقديم الميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة .

---

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص:50.

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: تنقسم الشركات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات إلى قسمين:

القسم الأول خاضع لهذه الضريبة بصفة إجبارية، بينما القسم الثاني فيخضع لها بصفة اختيارية ويمكن حصر الشركات التي تخضع بصفة إجبارية للضريبة على أرباح الشركات فيما يلي :

أ – كل الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء :

–شركات الأشخاص و المساهمين بمفهوم القانون التجاري الجزائري إلا إذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة ، شريطة أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة ويجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

–هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري

–الشركات المدنية غير المكونة على شكل شركات الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

ب– المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

ج– كما تخضع لهذه الضريبة الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138، وكذا الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة[1] أما الشركات التي تخضع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات ، فهي تلك الشركات التي تعتبر خاضعة أصلا للضريبة على الدخل الإجمالي إلا إذا اختارت بصفة إرادية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، وفي هذه الحالة يجب عليها تقديم طلب الاختيار إلى إدارة الضرائب ويعتبر هذا القرار نهائيا تخضع

---

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة136، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص:50.

له الشركة المعنية مدى الحياة ، وتتمثل هذه الشركات أساسا في شركات التضامن ، وكذا الشركات التوصية البسيطة .

رابعا: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات: يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة ، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهاية عن عمره المحاسبي .

ويتحدد الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدي اختتام الدورة المحاسبية و افتتاحها ، و التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات بعبارة أخرى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من خلال الفرق بين النواتج المحققة و الأعباء التي تتحملها المؤسسة[1].

تتمثل النواتج المحقق أساسا فيما يلي :

-مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال) .

-النواتج الأخرى المختلفة (نواتج خارج الاستغلال) .

-النواتج الاستثنائية ، كالتنازل عن الاستثمارات .

أما الأعباء التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع لهذه الضريبة فتتمثل فيما يلى :

-المصاريف العامة لنفقات المستخدمين في الشركة ،مكافآت المسيرين و الشركاء ، العمولات ، إضافة إلى كراء العقارات و مصاريف الاحتفالات و الاستقبالات على أن لا تتعدى نسبة 01 % من الربح الصافي للسنة السابقة .

-النفقات المالية المختلفة مثل الأتاوى ، مصاريف المساعدة على التنقيب ، من المصاريف المتعلقة بالقروض ، التأمينات ..إلخ

-الضرائب و الرسوم الواقعة على كاهل المؤسسة خلال السنة المالية من رسوم عقارية ، رسوم التطهير ، الرسم على النشاط المهني و الدفع الجزافي .

---

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الماد ة140 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص:54

-المصاريف المتعلقة بمختلف الإهتلاكات و المؤونات .

-مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة باستثناء تلك المتعلقة بالإشهار ، إضافة إلى مختلف الإعلانات و التبرعات و الهبات على أن لا تتجاوز قيمتها 20،000 دج [1].

و لاعتبار الأعباء السابقة الذكر قابلة للخصم ، يجب أن تتوفر بها الشرط التالية :

-أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالتسيير العادي للشركة .

-يجب أن تثبت هذه الأعباء بطرق قانونية ، و أن تكون مبررة بوثائق إثبات .

-يجب أن تكون خاصة فقط بالسنة المالية الجارية ، و أن تكون مسجلة بدفاتر المؤسسة .

خامسا: تحصيل الضريبة على أرباح الشركات:

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسديد التلقائي تدفع بصفة تلقائية لصندوق قباضات الضرائب المختلفة دون إشعار مسبق من قبل هذا الأخير. وتسدد الضريبة لمستحقة حسب نظام التسديد التلقائي على ثلاثة تسبيقات مؤقتة أو أقساط فصلية متبوعة بتسديد باقي الضريبة .

و تسدد هذه الأقساط لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة، حيث تعادل قيمة كل تسبيق30% من قيمة الربح الضريبي للسنة الماضية، ليتم بعد ذلك تسوية رصيد التصفية (*) . فإذا كان موجبا وجب على الشركة المعنية دفعة إلى الإدارة الجبائية قبل 15 أفريل من السنة الموالية، أما إذا كان رصيد التصفية سالبا ففي هذه الحالة وجب على الإدارة الجبائية دفعة للشركة أو إحالته إلى السنة الموالية

و لحساب الضريبة على أرباح الشركات تطبق الشركة معدلات محددة للضريبة على الأرباح الصافية الخاضعة لهذه الضريبة، وتتألف هذه الأرباح من مجموع أرقام الأعمال التي حققتها

---

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المادة141 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص:55

الشركة بعد طرح الإعفاءات و النفقات . وقد صنفت مختلف المعدلات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات إلى ثلاثة أصناف :

-المعدل العام المحدد بنسبة 30 % .

-المعدل المخفض، ويخص الأرباح التي يعاد استثمارها بمعدل يقدر ب 15 %

-المعدلات الخاصة المطبقة في حالة الاقتطاع من المصدر وهي : معدل المداخيل الخاصة الناتجة عن ديون الودائع و الكفاءات و المقدرة بنسبة 10 % العائدات الناتجة عن سندات الصناديق مجهولة الأسهم بمعدل 30 %. المبالغ التي تقبضها الشركات و التي تقوم بأداء خدمات في إطار صفقات تأدية الخدمات بمعدل 24 % ، معدل 08 % بالنسبة للشركات التي تمارس أنشطة لأشغال العمومية بالجزائر. وكذا معدل 10 % بالنسبة لشركات النقل البحري الأجنبية والتي تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل. [1]

لقد تم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم الضريبة وأهم خصائصها، وكذا للقواعد الأساسية والأهداف العامة لها، إضافة إلى أنواع الضرائب وعلى وجه الخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات التي تستخدم في حساب مؤشرات التسيير.

المبحث الثاني: إجراءات تحصيل الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

(*)- رصيد التصفية = الربح الضريبي للسنة الحالية (30%) –مجموع التسبيقات المدفوعة .

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المادة150 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص:60

ان التطرق الى سير آليات التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع ولابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامتثاله للقواعد والقوانين التي تسيّر مجالات الضريبة وتتولى هذه المهام مفتشية الضرائب.

حيث أنه في مجال تحصيل الضرائب، فان قباضة الضرائب تسعى دائما الى بعث حوار متواصل وتوطيد العلاقة بينها وبين المكلفين، والملاحظ هو أن القباضة تتخذ اجراءات تسهيلية لتحقيق الهدف المرجو منها وهو التحصيل الضريبي، وهذا باتخاذ آليات واجراءات بغية تحصيل أكبر عدد ممكن نم النسب الضريبية، مع مراعات المكلف لذي يبقى مساهم وفي لإلتزاماته وهذه الإجراءات هي بمثابة اعطاء عدة فرص للمكلفين للقيام بتسديد مستحقاتهم قبل اتخاذ الإجراءات الرعدية التي غالبا ما تمثل عائقا في سير عملية التحصيل، وما يترتب عنها من اضاعة للوقت، وفي مجمل ما تقوم به القباضة هو تسيير وتحصيل الضرائب والرسوم وفق الآجال المحددة قانونا، وضع مراقبين للضرائب وخبراء يحرصون على أمانة العمليات الجبائية نضرا لأهميتها.

المطلب الأول: تكوين الملـف.

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

*** بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:**

- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة.
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي .

*** بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات) :**

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شركاؤه .
- هيكل المؤسسة .
- عقد الكراء أو الملكية .
- شهادة الإقامة للمسير و شركاؤه .
- طلب خطي للوضعية الجبائية .
- تقرير المحضر القضائي .

ملاحظة : إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مفتيشيات الضرائب الحرة المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط.[1]

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين.

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، و هما النظام الحقيقي و النظام الجزافي ، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، اذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط .

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق 30.00000.00

سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزافي.

و لكل نظام خصائصه التي تختلف عن الآخر، و كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزافي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات و تكون على النحو التالي:

---

[1] صحراوي علي، مظاهر الجباية في الدول النامية, حالة الجزائر, رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, سنة 1992,ص:35.

حيث يقوم المكلف بملئها وإعادتها قبل 02/01 من السنة تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمىG 12

أين تقوم باقتراح رقم الأعمال التي تلي تحقيق رقم الأعمال ، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى G08

له بمراعاة طبيعة النشاط الممارس ، الموقع ...الخ .

و في حالة رفض المكلف لرقم العمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة و بها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع ، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الأخير تقوم المفتشية

بإرسال نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزافي و تقوم بنسخها في أربعة نسخ . وثيقة جبائية أخرى تسمى G09

- النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف .
- النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب .
- النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف .
- النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب .

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة.[1]

أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق ، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزافي ، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي ، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع و متغير .

المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب .

---

[1] آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:72.

تقوم المفتشية بتحضير و إرسال الإشعار بالدفع المكلف ثم يقوم بالتوجيه على القباضة ، بعد حصوله على هذا الإشعار و يكون سنويا و يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS

1 – الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي :

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف و إعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى G 01.

و إذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10 % إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25 % بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر.

مدون عليها Primatice وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى G 01 إلى المركز الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان .

تبعث المفتشية وثيقة الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه و حساب الضريبة على الدخل، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع .[1]

2 – الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات :

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف و إعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى G 01.

و في حالة التأخر عن الدفع تطبق عليه غرامة التأخر قدرها 10 % إذا كان التأخر شهرا فأقل يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25 % مهما طالت مدة التأخر .

---

(1) آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:73.

و بعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primatice مدون عليها الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان.

إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة فيها و حساب الضريبة على أرباح الشركات ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع .

تبعث المفتشية وثيقةG 01 بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل و كون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية ، صكوك بريدية أو شيكات بنكية.

عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب و تقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها.

الدفع نقدا :

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام Quittance و تكون مختومة بطابع القباضة .

و التي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية :

- الرقم الجبائي .
- مبلغ غرامة التأخر .
- نوع الضريبة المدفوعة .

- مصدر هذا الوصل هو سجل يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1 .

الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي :

عندما تكون طريقة الدفع بشبك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام ؛ يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة ، هذا الوصل يكون مختوم

بطابع القباضة و يأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين ثم يقوم بإرسال الشيكات H2 الصندوق مع المكلفين في التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي. إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى H10

بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد ملزم بأدائها وخاصة بالأعمال التجارية، الخدماتية و كيفية تحصيلها. يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لابد وهي في مجملها رسوم تقدم للفرد أدائها و هي لفائدة قباضة البلدية الكائن بها Recette Communal.

مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية ، من أهم هذه الرسوم و آليات تحصيلها :

- الرسم العقاري .
- رسم التطهير .

بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على دفع رسم الذي كان يعرف باسم الرسم العقاري TF ورسم التطهير TA. الخاصة بالمساكن و البنايات ، و يعفى بأداء باسم T.A. [1]

هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة تقوم المفتشية بإرسال وثيقة تسمى Le Rôle. إلى قباضة البلدية و هي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقدم بالبلدية و تتمثل هذه المعلومات فيما يلي :

- اسم و لقب المالك : ....
- عنوان المالك : ....
- الرقم التسلسلي : ....

بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قباضة البلدية بدورها إرساله إلى المكلف و هذا العمل يكون على مستوى المفتشية .

---

[1] آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص 33,32.

تقدم قباضة البلدية للمكلف فترة زمنية تقدر ب 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقاته و في حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدها الأقصى إلى 25 % من قيمة المستحقات .

عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قباضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات ، يقدم المكلف إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع ، في مقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى (دفتر مداخيل الصندوق) ، أحدها يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية و يفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة ، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف .

في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة و هناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع و هي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات . أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني ، الدفع الجزافي ، الرسم العقاري ، رسم التطهير يكون دفعها تلقائيا بدون إشعار بالدفع كل 05 اشهر بل بإشعار سنوي و يقوم المكلف بتسديدها تلقائيا خلال كل 03 أشهر.

و ما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى و إجراءات هامة لتسيير و تحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي ، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه ، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية و من هذه الإجراءات ما يلي :

التنبيــه : و هي أول الوثائق التي تقوم بتحريرها مصلحة المتابعة و التي ترسلها إلى المكلف و تحتوي على نوع من ردع و تخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم و ضرائب الغير مدفوعة ، إن وجد صدى لهذا التنبيه تكون
التسوية ،أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية .

الإنــذار : و هي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد ، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية و أخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردعية على أعلى مستوى و هو الحجز .

الإشعـار بالحجـز : و هو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة ، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق و حجز ممتلكات المكلف و يكون مؤقت و لمدة 06 أشهر و في حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا ، و تقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز و من جهة أخرى ، محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر ، في كثير من حالات الحجز ، و بما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية ، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الآجال القانونية .[1]

و ما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العلاقة بين المساهمين و مصالح الضرائب هو :

(إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه)

المبحث الثالث: الإجراءات الإجبارية عند رفض تسديد الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

جاء المرسوم رقم 08 بتاريخ 1994/01/22 لضبط شروط التحصيل ولهذا الغرض تم أخذ ترتيبات لتحسين وضيفة قباضة الضرائب وتحرير العمال من بعض الوظائف المتكررة أو

---

(1) آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:34.

الصلاحيات الملزمة. وكذلك بدأ الشروع في عمليات أخرى مثل تحصيل ما تبقى من ضرائب IRG.IBS- في 1994. TCA في1995.

المطلب الأول: تطبيق عملية التحصيل الجبري ضد المدنيين الذين لا ينتمون للقطاع العام (القطاع الخاص)

رغم البدء في تطبيق هذه الترتيبات وجب الملاحظة عبر الإحصائيات أن جميع التحصيلات مازالت تشكل من الدفع الفوري للحقوق والتسبيقات على الحساب والقليل من العمليات بالتحصيل الجبري للضرائب والرسوم قد جربت من طرف القابضين وقليلا ما تستعمل للمكلفين خارج القطاع العام للإشعار الى غير الجائز لهذا الغرض وظفت جميع الوسائل المخولة لإدارة الضرائب، سوف تطبق بنية الإقناع وجلب تدريجيا جميع المكلفين لأداء واجباتهم الجبائية.[1]

-أولا: إعلام الجمهور:

أ-المعلقات والملصقات: هذا التبليغ يكون:

-على مستوى الوطن: عن طريق البيانات في الجرائد اليومية والأسبوعية.

-على المستوى المحلي: عن طريق الملصقات في الأماكن العمومية.كمقر البلدية...الخ

هذا التبليغ يقتصر على تذكير:

-ضرورة تسديد المكلفين لمستحقاتهم من الضرائب والرسوم في المهلة المحددة بالنسبة للسنة الجارية والسنوات المتبقية.

-امكانية جدولة تسديد المستحقات في حدود المعقول مع وجوب احترامه للوقت المحدد له.

-في حالة عدم تسديد المستحقات وعدم احترام مهلة الجدولة يحال الشخص للمتابعة الجبائية.[1]

ب- الإشعار بالتسديد :

(1) آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:37,36.

1سعيد عبد العزيز عدنان,النظم الضريبية,الدار الجامعية,بيروت'1985,ص:85.-

كل المكلفين المتأخرين يخبروا باشعار أخيرا لتسديد المبلغ المفصل لكل سنة حسب طبيعة الضرائب والرسوم المستحقة وما سيتعرضون اليه اذا لم يقوموا بواجبهم الجبائي.[1]

ثانيا : تطبيق عملية القهر:

أ-اختيار المكلفين: يتم في بداية الأمر اختيار من 20 الى30 مكلف وذلك من طرف قباضة الضرائب وهذا كالتالي:

-العملية يجب أن تتم بحضور نائب مدير التحصيل أو رئيس مكتب التحصيل وذلك باختيار:

- 10 مكلفين لديهم ديون جبائية أكثر من 500.000دج
- 15 مكلف لديهم ديون جبائية تتراوح ما بين 100000دج و500.000دج.
- 05 مكلفين لهم ديون جبائية أقل من 100.000دج.

ويجب الحرص عل أن الضريبة المطالب بتسديدها لا تكون محل منازعات.

ب-مرحلة التراضي: يتم استدعاء المكلفين المختارين أول مرة لإخبارهم بطبيعة وتفاصيل الضرائب الملزمين بدفعها، لكي يتم دفعها مباشرة. وفي حالة عدم تمكنهم بسبب صعوبات ماليو واضحة، يمكن اقتراح جدول تسديد معقول مع الدفع المسبق من 15% الى20% من المبلغ المدان. وامضاء التعهد باحترام الجدول المذكور سابقا.

ومن هنا يسعر القابض على مصالح الخزينة وبذل مجهود لتسهيل تسديد الديون للمدنيين.

في حالة عدم تسديد المكلفين لديونهم الجبائية أو رفضهم امضاء التعهد ، سيدعون مرة أخرى بعد 05 أيام لإطلاعهم مما قد يتعرضون له في حالة المرور الى أقصى درجات المتابعة ثم يدعون لتسديد ديونهم.

هذه المرحلة من الإجراءات، في حالة رفض المكلفين تكون متبوعة بارسال رسالة يذكر فيها:

-طرق الإقناع المأخوذة في مرحلة التراضي.

1- نفس المرجع,ص:86.

-طبيعة الإجراءات التي سوف تتخذ اتجاهه.

-المصاريف الباهضة التي ستنجم عن هذه العملية.

-التعرض الى فقدان كل امكانيات الحصول على أية مسامحة أو التقليل من العقوبة.[1]

ج-:تطبيق المتابعة:

يعد القابض المؤهل قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم عموما حيث يختص وحده بممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبية ويقوم أعوان المتابعة بتنفيذ هذه الإجراءات وذلك بأمر من القابض وتحت مسؤوليته وبرقابة وصايته ، من خلال الوضعيات الإحصائية الدورية لأجل تحقيق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة المركزية وجعل الخاضعين يتعودون على تسديد ديونهم الجبائية في أوقاتها المحددة قانونيا بصفة منتظمة ونظرا للاعتبارات التالية :

- نسبة 90 ٪ من التحصيل عبارة عن دفعات تلقائية دون التدخل المباشر للقابض .
- غياب المتابعة الجبرية والجادة
- التراكم المستمر لباقي التحصيل سنة بعد سنة .

حيث قامت الإدارة المركزية بعدة إجراءات نذكر منها :

1- متابعة تحصيل الحصص المهمة من قبل القابض ، المديرية الولائية ، المديرية الجهوية.

2- تنصيب مصالح المتابعة في جميع القبضات .

3- خلق لجان تنسيق ولائية خاصة بالمتابعة .

يعمل أعوان المتابعة ضمن مصلحة داخلية بالقابضة تسمى " مصلحة المتابعة " وتسيير مصالح المتابعة في جميع قبضات التحصيل .

ج – 1 مصالح المتابعة :

---

(1) آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:38.

<u>اولا –</u> مصلحة القباضة : ويمثلها القابض وهو المعني بصفة مباشرة في عملية المتابعة وهو

كذلك : – يسهر على انجاز البرنامج العام للمتابعة .

– اهتمام عن قرب بعملية المتابعة .

– المتابعة المباشرة للحصص المهمة .

– متابعة رزنا مات الدفع الخاصة بالمدنيين الكبار .

<u>ثانيا –</u> رئيس مصلحة المتابعة ومهامه

– مشاركة القابض في إعداد وتنفيذ برنامج المتابعة .

– تحضير مفكرات المتابعة للأعوان .

– الأخذ على عاتقه إصدار أوامر المتابعة .

<u>ثالثا –</u> أعوان المتابعة ومهامهم وهم يضمنون حضور الإدارة الجبائية ويقمون بـ :

– الإجراءات المختلفة للمتابعة من تبليغ التنبيه والحجز والبيع .

– القيام بالأعمال المكتبية الأخرى : تحرير الانذرات ، مراقبتها قبل إرسالها ، مسك مفكرة

المتابعة،تسجيل الملاحظات على مختلف الجداول .

– مشاركة القابض ورئيس مصلحة المتابعة في مرحلة التراضي .

ج –2 – الشروط العامة لإجراءات المتابعة :

وتتكون من الشروط المبدئية والشروط الشكلية أما الشروط المبدئية فيجب توفر فيها :

- وجود الدين .
- دخول وقت استحقاق الدين .
- الإجراءات الشكلية .

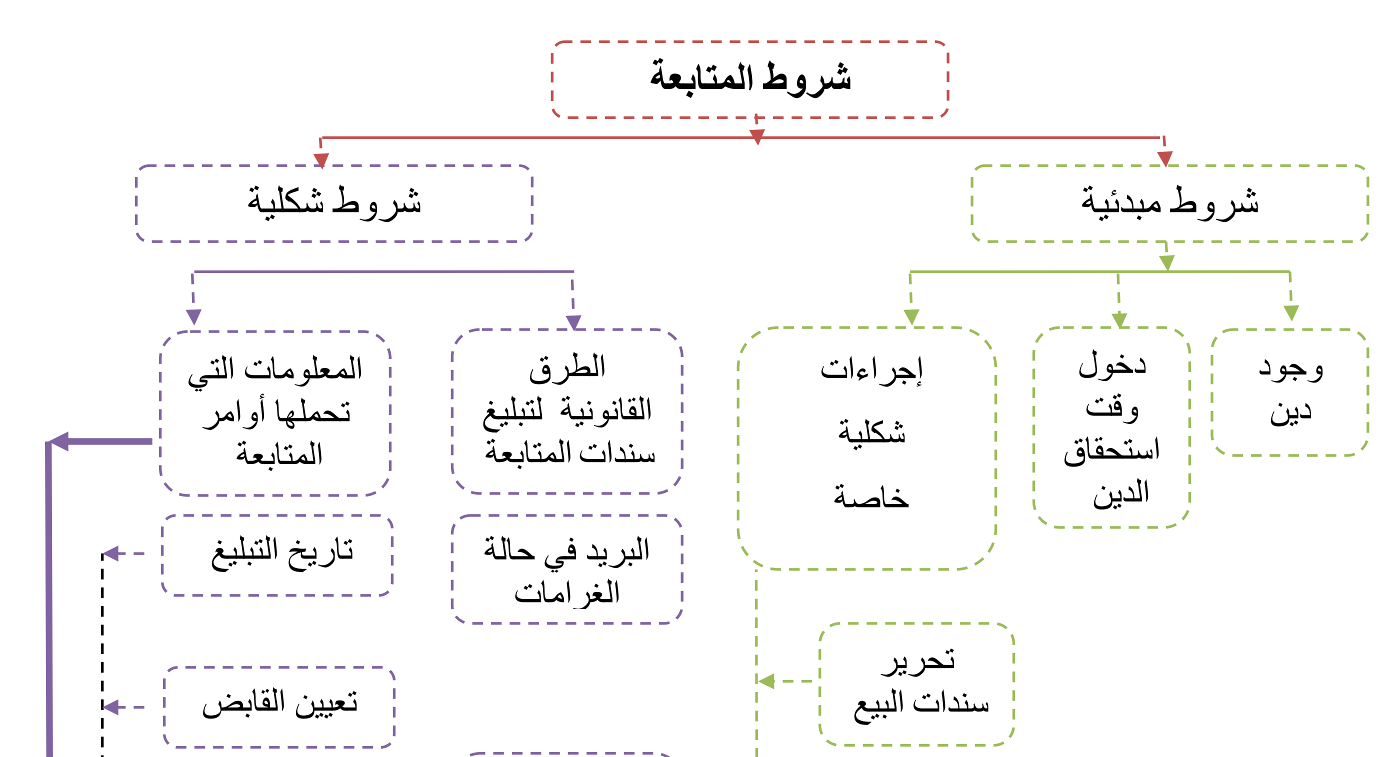
أما الشروط الشكلية فيجب توفر فيها :

- الطرق القانونية للتبليغ .

- المعلومات التي تحملها أوامر المتابعة .

ويمكن توضيح الشروط العامة لإجراءات المتابعة في الشكل التالي رقم (01) :

الشكل رقم (01) يوضح الشروط العامة لإجراءات المتابعة .



المصدر : من إعداد الباحث .

عندما لا تأتي المساعي السابقة بنتيجة في مدة 10 أيام فيجب على القابض المرور الى أقصى درجات المتابعة:

1-اعلان الحجز على الحساب: يقوم القابض بإعلان الحجز على الحساب الى البنك، الحساب الجاري البريدي أو الخزينة...الخ

2-تطبيق الحجز: في حالة ان الجبر لم يعطي نتيجة في مدة 08أيام فانه يمكن للقابض تطبيق الحجز التي تجري كما يلي:

-في مكان النشاط: تحجز العناصر المادية للمحل التجاري: مخزون المواد الاولية، وسائل نقل...الخ

-في مكان السكن: تحجز كل الاملاك المتاحة: مواد، كهر ومنزلية، أثاث...الخ.

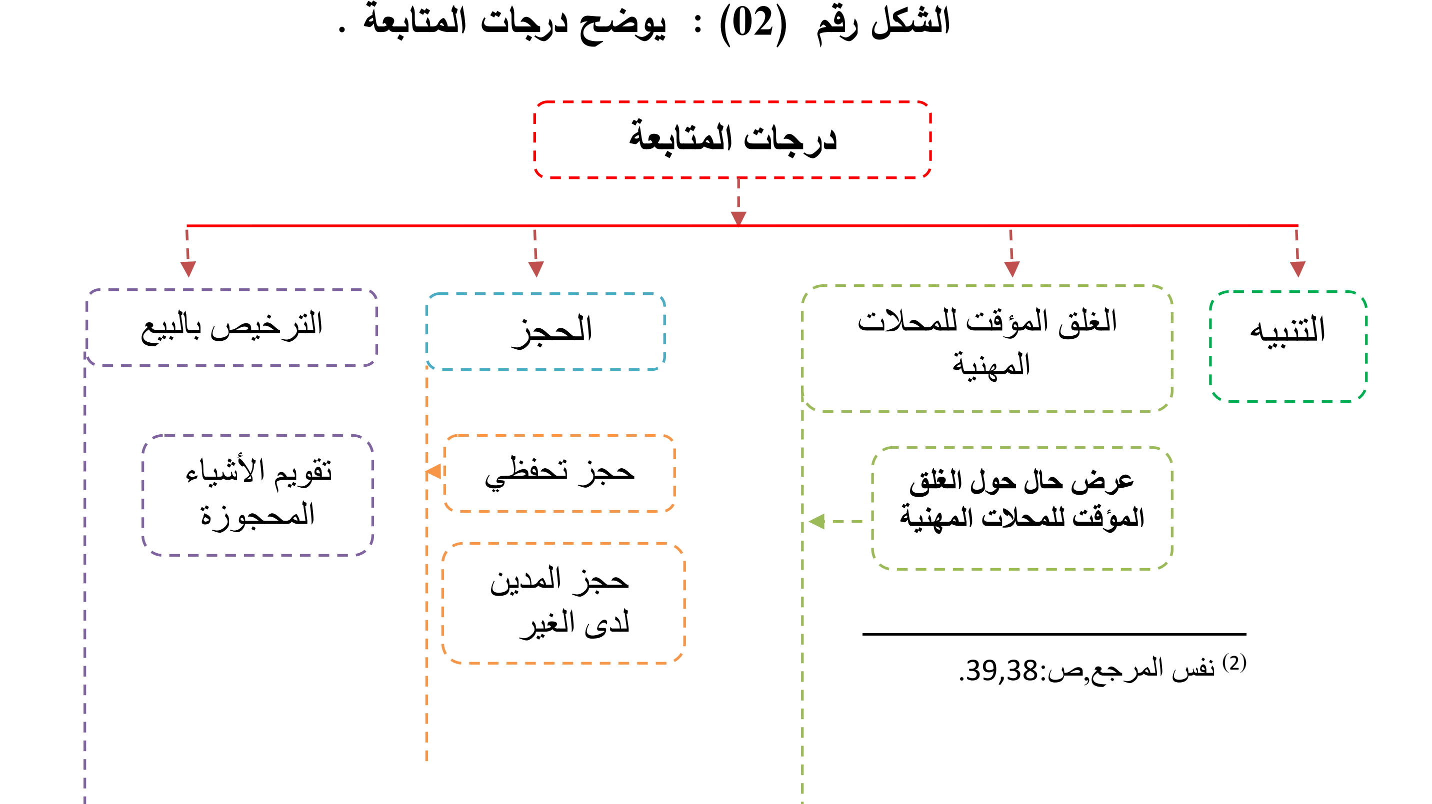
الترتيبات القانونية الخاصة بعملية الحجز تحترم بشدة من طرف الأعوان المكلفين بتنفيذها.

د-بيع الأشياء المحجوزة:

يجب أن تبدأ العملية البيعية في المهلة التي يسمح بها القانون ولا يمكن ايقافها في أي حالة من الأحوال، على القابض أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة للحصول على التأشيرة السريعة لورقة البيع، والسماح في مهلة قدرها شهر إبتداءا من تاريخ تطبيقا لحجز بالإعلان عن التاريخ المحدد للبيع العمومي عن طريق الجرائد. عند التاريخ المحدد يتم بيع الأشياء المحجوزة وقيمتها تقدر بأقل ثمن. [2]

كما يمكن أن نوضح درجات المتابعة في الشكل رقم (02) :

الشكل رقم (02) : يوضح درجات المتابعة .



[2] نفس المرجع,ص:39,38.



المصدر : من إعداد الباحث .

ثالثا: تحديد ومراقبة العملية:

يجب أن تحدد هذه العملية شهريا لإقناع كل المكلفين بأنها ليست مجرد عمل منفرد أو عملية مؤقتة ، يقوم عبء مسؤولية هذه العملية على عاتق القابضين وعلى مسؤولي ادارة القباضة الولائية التأكيد مما تباع بتحري الكشوفات المرسلة إليهم كل ثلاث أشهر. ان المسؤولين المحليين خاصة منهم من المديرية الولائية لا يرضون بالمتابعة فقط بل يجب الشروع بالمراقبة الميدانية وأخذ أسماء المتأخرين لاستدعائهم والزامهم على جدولة ديونهم. ويجب اشعار المؤسسات المالية بالإجراءات المتخذة لهذا الغرض لكيلا ينفذوا مستقبلا

الحجز على أرصدة المدين، ومسؤولية القابض وكل شخص قام بتوقيف عملية المتابعة تلقى على عاتقهم المسؤولية الكاملة في حالة بقاء الدين الجبائي، كما يجب على القابضين المكلفين بتسيير البلديات لتنفيذ نفس العملية لمستغلات البلدية التي لم تحصل الرسوم الجبائية.

رابعا: التزامات الغير وامتيازات الخزينة في مجال الضرائب المباشرة:

يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل التي تحسب في جميع الأحوال ،اعتبارا من ادراج الجدول في التحصيل وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. لا يجوز أن يرخص قابض الضرائب المختلفة المباشر بمتابعة استعمال أو استغلال الأملاك المنقولة أو العقارية المرتهنة قصد اتخاذها رهينة أو ضمانة للخزينة صاحبة الامتياز، الا اذا طبقت الأحكام الخاصة الواردة في هذا القانون.

وكما جاء في المادة383: لا يجوز لأعوان التنفيذ التابعين لكتابة الضبط والموثقين والأعوان المكلفين بالحراسة القضائية وجميع المستأمنين العموميين على الأموال أن يسلموا للورثة والدائنين وغيرهم من الأشخاص الذين لهم الحق في قبض المبالغ المحجوزة المودعة.[1]

الا بعد اثبات أداء الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة المستحقة على الأشخاص الذين حصلت المبالغ المذكورة على عهدتهم.

غير أنه يرخص للأعوان والمستأمنين المذكورين، كلما اقتضت الحاجة لذلك.

المطلب الثاني: الإجراءات الإجبارية لتحصيل الديون الجبائية للمؤسسات المنتمية الى القطاع العام

تتلقى الإدارة الجبائية صعوبات كبيرة لتحصيل الدين الجبائي والذي هو مورد جد هام للمؤسسات والمنظمات التابعة للقطاع العام على المستوى الوطني أو المحلي.

---

[1] - المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015، ص 201

ان تفكك البنيان المالي لعدد كبير من المؤسسات والمنظمات، وقلة النتائج المحصل عليها بالوسائل المستعملة لحد الآن من طرف مصالح الضرائب لمحاولة استرجاع الضرائب والرسوم المدينة، أدت الى تفاقم الدين الجبائي للقطاع العمومي سنة تلوى الأخرى.

ان المؤسسات التي تشهد اعادة التنظيم والهيكلة وتسديد الديون، لم تعد لتعتبر كمكلفين مثل الآخرين، حيث لا يمكن تطبيق وسائل القهر العادية.

أولا: عملية التحصيل الجبري للديون الجبائية لمؤسسات ومنظمات القطاع العمومي المدينة بتعهد تسديد الدين الجبائي عن طريق السحب الاوتوماتيكي من المداخيل:

يتمثل هذا الإجراء في امضاء المؤسسة أو المنضمة العمومية المدينة بتعهد تسديد الدين الجبائي عن طريق السحب من الواردات المسجلة في حسابهم البنكي.

يعتبر هذا التعهد كأمر عام من المؤسسة الى البنك الماسك لحسابها للشروع في السحب ودفعه شهريا بشيك بنكي الى قابضي الضرائب، الذي حرر الإشعار الى الغير الحائز (ATD) المرفق للتعهد المذكور أعلاه.[1]

ثانيا: مؤسسات ومنظمات القطاع العام المعنية بعملية السحب من الواردات:

هذه العملية مفتوحة لكل المؤسسات والمنظمات العمومية المدينة ببقايا ديون جبائية وكذا الذين استفادوا في بداية تطبيق مرسوم الاجراءات الإجبارية لتحصيل الديون الجبائية للمؤسسات العمومية بجدول تسديد ديونهم الجبائية.

وتظهر هنا حالتين:

-من جهة مؤسسات ومنظمات القطاع العام المدينين ببقايا جبائية الذين سيسددون بانتظام ديونهم الجبائية والرسوم المندرجة من نشاطاته للسنة الجارية.

1- آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:41

* الشرط الأول لهذه الفئة الاستفادة من الإجراء الجديد هو التعهد بتسديد كل واجباتهم الجبائية الخاصة بإيداع التصريحات الشهرية (تسديد الضرائب والرسوم حالا ونقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر) السنوية (التصريح في سند IBS) وتسديد الحقوق الناجمة.

في هذه الحالة يكون السحب من أجل تسديد ما تبقى من الديون بمعدل يتراوح مابين 03%الى05% من المداخيل المسجلة في الحساب البنكي للمؤسسة أو المنظمة العمومية.

من جهة أخرى المؤسسات والمنظمات العمومية التي هي في اعادة الهيكلة المالية والتي لا تستطيع تسديد واجباتها الجبائية العادية مثل المذكورة أعلاه، ولا تستطيع تسديد ديونها الجبائية المتراكمة في العمليات السابقة.

اضافة الى عملية تحصيل الديون الجبائية، الهدف الأساسي هو دفع هذه الفئة من المؤسسات أو المنظمات العمومية لواجباتهم الجبائية بطلب منهم امضاء تعهد واضح للتواصل خلال سنة تأدية واجباتهم الجبائية العادية بصفة منتظمة حسب تدهور حالتهم المالية.

المرحلة التالية تهدف الى تحديد سنة السحب الذي يتراوح من 08% الى12% والذي من الضروري أن يغطي كل الضرائب والرسوم الناتجة عن النشاط السنوي (SALAIRE/IRG.TVA...) وتحرير الباقي.

ومهما يكن معدل السحب فالتصريحات الشهرية لحقوق الدفع الفوري، يجب أن توضع في مهلتها المحددة، وعدم وجود خزينة لا يبرر في أي حال من الأحوال عدم التصريح بالضرائب والرسوم المستحقة.[1]

ثالثا: كيفية تطبيق اجراء السحب على المداخيل:

أ-دور قابض الضرائب :

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق,ص:43,42.

–العملية الأولى: تهدف الى احصاء الديون الجبائية لكل مؤسسة أو منظمة عمومية مدينة لقباضة الضرائب.

– العملية الثانية: تهدف الى دعوة مسؤولي المؤسسات لمناقشة شروط دفع ديونهم الجبائية، في خلاصة المناقشة يتعهد مسؤول المؤسسة العمومية الذي له صلاحياته في التحكم في الحساب البنكي تستخرج كل 03 أشهر نسخ للتعهد حيث تبعث واحدة منها الى البنك الذي يمسك الحساب البنكي للمؤسسة العمومية مرفوقة باعلان الاشعار الى غير الحائز(ATD)ملخصا لجميع الديون الجبائية التي سوف يتم تحصيلها بهذه العملية.

–العملية الثالثة :تهدف الى فتح ملف باسم المؤسسة العمومية للحفاظ من جهة على المراسلات التي تنشأ من عملية السحب من المداخيل، ومن جهة أخرى بطاقة الحالة الجبائية مفصلة للضرائب والرسوم المستحقة، التحصيلات الناتجة عن عملية الدفع المسحوب وعبارة 'توقيف العقوبات'عقوبة الوعاء'.

ب –واجبات المؤسسات العمومية التي تتعهد بتسديد الديون الجبائية عن طريق السحب الأوتوماتيكي من المداخيل:

وجب على مسؤولي المؤسسة العمومية الاحترام الكلي للتعهد ولا يحاولون فعل أي مناورات للاحتيال على السحب أو انقاص المبلغ الإجمالي، الا في الحالة التي تشكل فيها حصة مهملة بالنسبة لرأس المال، فالتحصيلات تجري نقدا ثم تدفع اجباريا الى الحساب البنكي .

الذي هو عرضة للسحب الأوتوماتيكي لتسديد الديون الجبائية على المؤسسة،ولا يمكن كذلك فتح حساب بنكي آخر للهروب من السحب أو تقليصه، وفي خالة الضرورة يفتح حساب بنكي آخر وذلك بإخبار قباضة الضرائب في الحين وفي كل الأحوال فان الساحبون من الحساب البنكي المألوف التعامل نعه، وكل عملية تزوير يؤدي الى ايقاف

العملية بعد توجيه الاعذارات العادية الاعتيادية واصدار اشعار الى الغير الحائز يتضمن تجميد الحساب البنكي لغاية التسديد الكامل للديون مع تطبيق الغرامات.

ج-مهام البنك:

ينفذ البنك الاشعار الى غير الحائز بموجب الأحكام القانونية والعملية المتخذة تهدف الى تسهيل تسيير الحسابات البنكية للمؤسسات العمومية المدينة بالضرائب والرسوم والتي كانت عرضة لعملية التوقيف والتسريح المزعجة.التعهد الممضي من طرف المؤسسة العمومية المدينة يحتوي على اشارة بأمرها لبنكها بالشروع في السحب الاوتوماتيكي والى دفعة دوريا دوريا الى الادارة الجبائية،ويمكن ان يكون عاجلا(حالة القبض لوضعية العمل أو مذكرة المصالح المرسلة من طرف مؤسسة الاشغال العمومية،العمارات...)أو الشهري للأصناف الأخرى من المؤسسات العمومية.

وفي حالة ما اذا كان المبلغ غير كافي لعملية السحب في أواخر الشهر يكون هذا الأخير من المداخيل الأولى للشهر الموالي.[1]

وفي حالة رفض المؤسسة البنكية تنفيذ الإشعار الى غاية الحائز الذي بلغت به بصفة منتظمة اما في اطار إجراءات القانون العام أو في حالة الاجراء الخاص الذي تم وضعه،تتعرض الى اجراءات قانونية من طرف الإدارة الجبائية والتي من الممكن أن تلحق الضرر بسيرها الحسن.

د-مفعول العقوبة وتحصيل التعهد الممضي من طرف المؤسسة العمومية:

1-**عقوبة التحصيل:** المسحوبات من الضرائب والرسوم المستحقة بدون تطبيق عقوبة التحصيل-التأخير-

2-عقوبة الوعاء: عند امضاء التعهد من طرف المؤسسة العمومية يحرر طلب تقليص عقوبات الوعاء مهما كانت طبيعتها،في هذا الصدد تعلن لجنة الطعون في أسرع الآجال

[1] آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:44—45.

عند التوقيف الكلي لهذه العقوبات بما فيها التي سددت في اطار الامضاء السابق لجدول التسديد.

رابعا: معالجة الحالات الخاصة:

أ-مؤسسات عمومية مدينة بتأخيرات ضريبية ومستفادة من جدول تسديد:

التعليمة الجديدة تطرح كافة المؤسسات والمنظمات العمومية سواء مدينة بتأخيرات ضريبية أو ليس لها القدرة على مواجهة واجباتها الضريبية بصفة منتظمة، ويمكن للذين استفادوا من جدول تسديد الديون ويحترمونه أن يكملوا دفع مستحقاتهم الجبائية على أساس الجدول المتفق عليه.

وفي حالة عدم احترام المؤسسة العمومية للجدول المتفق عليه لمرتين أو ثلاث مرات رغم الانذارات العاجلة الموجهة لها من طرف ادارة الضرائب يطبق عليها التعليمة الجديدة فورا.

ب-المؤسسات العمومية المدينة بتأخيرات ضريبية التي ترفض تطبيق العملية الجديدة للسحب الأوتوماتيكي من المداخيل:

بعد ارسال ثلاث انذارات عاجلة من طرف ادارة الضرائب الى المؤسسة العمومية وفي حالة اصرارها رفض تطبيق هذه العملية فهنا يلزم ادارة الضرائب على ارسال الإشعار الى غير الحائز الى كل المؤسسات البنكية أو الغدارات التي تكون بحوزتهم أملاك هذه المؤسسة العمومية ،ويمنع منعا باتا على القابض المكلف عن المشروع في تطبيق العملية الجديدة أن يرفع اليد على أحد اعلانات الإشعار الى غير الحائز حتى يتم التحصيل الكلي للديون الجبائية.[1]

ج-المؤسسات العمومية المنحلة:

[1] آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص:46,45.

هذه المؤسسات ليست معنية بالعملية الجديدة للتحصيل الاجباري لبقية الضرائب بالسحب الأوتوماتيكي على المداخيل وهذه العملية تدخل ضمن الإطار العام، ويثبت السحب الأوتوماتيكي حسب أحسن النتائج للمؤسسة العمومية أخذا بعين الاعتبار الديون الجبائية.

ان الهدف الأول للسلطات العمومية هو الجلب التدريجي لمجموع المؤسسات والمنظمات العمومية للأعمال المنتظم لواجباتهم الجبائية فيما يخص التصريحات، من المصدر علما أن هذه الضرائب والرسوم تمثل أكثر من 90% من الموارد الجبائية العادية للدولة والجماعات المحلية.

المبحث الرابع: الرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي. كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحياً، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه .

لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر للأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء عن حسن أو سوء نية بغية التملص من دفع الضريبة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية صيغتها العامة و مفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها ، فهي تعتبر أداة فعالة في المحافظة على حقوق الخزينة و الحد من التهرب الضريبي .

أولا : مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصدر تمويل الخزينة العمومية ،إلا أنها تتميز عن باقي أشكال الرقابة ، لذا كان من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية .

ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة يقول "LAURENT Claude " أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة . [1]

كما عرفها (الدكتور عبد المنعم فوزي) على أنها : " فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة و الخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام ، الاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها ، ولا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات . [2]

بل عليه أن يقوم بمقارنة ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذا النظر في الوضعية المالية للمكلف" ، فالرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهريب الضريبي

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص أهداف الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الجبائي في النقاط التالية :

---

[1] Claude LAURENT : " Le contrôle fiscal – la vérification personnelle ;Bayausaine ;paris ;France ; 1995 ; P : 132

2 - د عبد المنعم فوزي , الممرجع السابق , ص: 46 .

1-**الهدف القانوني** : ويتمثل في التأكد من مدي مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم عن أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية . [1]

2-**الهدف الإداري** : إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما من خلال تقديم المعلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء ، و يمكن تحديده في النقاط التالية :

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه للنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها.

-كذلك تساعد في تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء الإدارة الجبائية في معرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشاكل .

-المساهمة في إعداد الإحصائيات كحجم التهرب الضريبي وقيمة المبالغ المسترجعة .

3- **الهدف الاجتماعي** : ويتمثل في النقاط التالية :

-الكشف عن انحرافات المكلفين بمختلف صورها كتقديم تصريحات مغلوطة أو التقصير في أداء وتحمل الواجبات الجبائية .

-تحقيق العدالة بين المكلفين من خلال وقوفهم على قدام المساواة أمام الضريبة حسب المادة 64 من الدستور الجزائري .

4-**الهدف المالي و الاقتصادي** : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة و حمايتها بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إرادات أكبر للخزينة العمومية و زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام (حماية أموال الخزينة).

المطلب الثاني : مظاهر الرقابة الجبائية

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاثة نقاط أساسية هي:

المظهر القانوني،الاجتماعي و الإنساني ، وذلك كالأتي:

-الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها

---

1 محمود حسين الوادي ، زكريّاء أحمد عزّام : الماليّة العامّة والنّظام المالي في الإسلام ، دار المسيرة للنّشر ، عمّان ، الأردن ، 2000 ، ص : 166 .

للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو ، الإغفالات و الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة

فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته ، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة و إجبارية ، و لكنها أيضا مقيدة بضمانات سواءً بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم (دليل الخاضع لعملية التحقيق).

-الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش و التجنب الضريبي ، وقد ركزت الإدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير القانونية للتملص من دفع الضرائب .[1]

تكتسي الرقابة الجبائية بُعداً إنسانياً لا يجب إهماله ، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب .

فإن ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين ، إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يجري عليه ، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق و الإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافةً إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها.

و كذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة ، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف و الضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الإدارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات و الإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية .

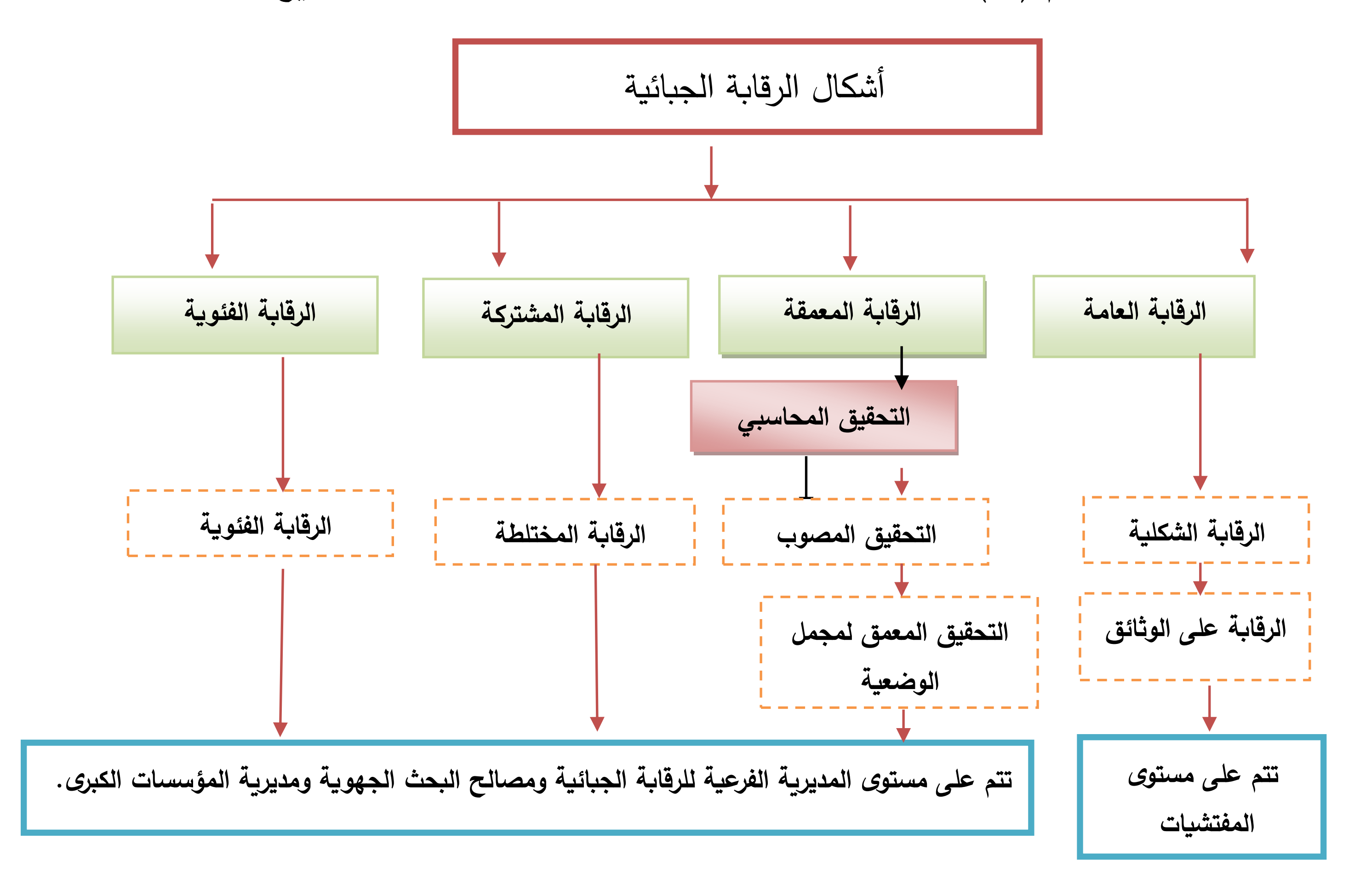
المطلب الثالث: أنواع الرقابة الجبائية

1 –Francis QUEROL : "Le contrôle fiscal en France "; université Toulouse ; conférence ; avril ; 1989 ;p :01.

إن مراقبة و مراجعة التصريحات الجبائية تباشر بطريقتين عامة و معمقة، كما أنها تطبق على عدة مستويات ، على مستوى مفتيشيات الضرائب وعلى مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و على المستوي المركزي (مديرية الأبحاث و التحقيقات).

و تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال حسب التدرج ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالى.

الشكل رقم (03): أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدريج



المصدر : الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب **www. Impots-dz .org**

أولا : الرقابة العامة (السطحية)

يمكن التميز في هذا المستوي بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق و التي تتم على مستوى مفتيشيات الضرائب أين يتم فحص و مراقبة تصريحات المكلفين في شكل فحص تمهيدي دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

1-الرقابة الشكلية :

تُعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بحيث تنجز كل سنة ، و تخص الرقابة الشكلية مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظات من قبل المراقبين الجبائيين ، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي . فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية من دون تعمق فيها بإجراء مقارنة بين ما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية للتأكد من صحتها.[1]

2- الرقابة على الوثائق :

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين ، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتبية من قبل المكلفين و مقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية ، و كذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك ، الموردون ، الجمارك ، الضمان الاجتماعي ....الخ) و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها و بين المكلف، فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل و تدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح .

1 J .P.CASIMIR : les signes extérieures de revenu « ; librairie de l’université ; paris ; 1979 ;France ;p :154.

و دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق فبإمكانه أن يطلب بعض المعلومات أو التصريحات من المكلف.

أ –طلب المعلومات :

بموجب المهام و الامتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي بإمكانه أن يطلب من المكلف إمداده بمعلومات حول نقاط و أمور احتوتها التصريحات المقدمة ، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفهية أو الكتابية . ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين ، و في حالة عدم استجابة المكلف لهذا الطلب فإنه لا يلزم بأية عقوبة وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي أخر تطلب فيه التوضيحات

ب–طلب التبريرات والتوضيحات:

في حالة رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفهي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه يوحي برفض الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين على المحقق أن يعيد إرسال طلب كتابي بحيث يضفي

فيه طابع الإلزامية. ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يرى المحقق على أنها ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات ، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات و بين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال كما يجب تقديم الدليل على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيق .

وطلب التوضيحات و التبريرات من طرف المكلف لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوماً لتقديم الرد عليها ، و في حالة عدم نجاعة هذه الإجراءات يتم اللجوء للرقابة الخارجية (الرقابة في عين المكان ويمكن استخلاص أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين

غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات ، مع اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.[1]

ثانيا : الرقابة المعمقة :

على خلاف الرقابة السطحية ، تتمثل الرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين في الأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم ، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة للكشف عن احتمالات التهرب من خلال مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع وهذا الشكل من التحقيق يتضمن وسيلتين هما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.[2]

1–التحقيق المحاسبي :

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويتم من خلال فحص مختلف الوثائق و الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة ، وقد عرفه الدكتور (Daniel RICHER) بأنه : " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص نشاط معين ، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتبية ، ويمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة "[3].

ويتبين أن الذين يعنيهم الفحص المحاسبي هم الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري و الجبائي سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ،

1 المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية , المديرية العامة للضرائب , بارتي للنشر , الجزائر , 2002 , ص : 14.

2 Michel BOVIER . Marie CHRISTINE : " L'administration fiscale en France " PUF ;paris ; 1988 ;p : 47 .

3 Danil RICHER : " Les procédures fiscales " ; éditions PUF ; France ; 1990 : p : 25 .

فبغياب هذه الوثائق و الملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى و هو ما جاء في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري . ويطبق التحقيق المحاسبي على الضرائب التالية :
الضرائب على أرباح الشركات ، على الأرباح غير التجارية ، على الأرباح الصناعية و التجارية و كذا الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني ، و يقوم هذا الفحص بتحديد القيمة على أساس الأربعة سنوات الأخيرة للنشاط (لرقم الأعمال) قبل البدء في التحقيق .[1]

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية ثم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة و امتداد منطقي و ضروري للتحقيق المحاسبي ، وقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيقات في سنة 1992 مسايرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية بالجزائر و ذلك من خلال قانون المالية لسنة 1992 و المتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة ، وقد عرفه الدكتور (Thierry LAMBERT) على أنه : "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للمداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وتكون بمقارنة المداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة أثناء مسيرة الحياة "[2]

و يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال مراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة و الذمة المالية وكذا العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى ، فالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية

---

1 - المادة 20 , الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية

2 Thierry LAMBERT : Vérification fiscale personnelle »économica ; paris ; 1984 ; p : 08.

الجبائية يسعي إلى ضمان أن التصريحات المودعة مشكلة بطريقة شرعية كما يراقب التجانس بين المداخيل المصرح بها و الذمة المالية للمكلف .

خلاصة

يعتبر النظام الضريبي كترجمة عملية للسياسية الضريبية المتبعة، و يخضع اختياره لعوامل البيئة الضريبية المحيطة بما تنطوي عليه من مدى كفاءة أداء الإدارة الجبائية في تطبيق الأحكام و القوانين و ممارسة عملية الرقابة الجبائية في ظل نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين و كذا تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و يتطلب تحسين فعالية أداء الإدارة الجبائية العمل على تقييمه بنجاعة و بشكل مستمر من خلال استخدام الأدوات المناسبة لذلك انطلاقا من مرحلة التأسيس حتى عملية التحصيل لمختلف الضرائب والرقابة الجبائية عليها، وهو ما سيتم تناوله لاحقا من خلال دراسة مؤشرات التسيير كوسيلة فعالة في تقييم فعالية أداء الإدارة الجبائية.

الفصل الثالث :

الإصلاح الضريبي في الجزائر

تمهيد

إن الأنظمة الجبائية الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية و المالية لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها و إصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية و لقد شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات منذ الاستقلال و ذلك نظرا للاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 و تراجع معدلات النمو و تزايد حجم المديونية الخارجية مما دفع بالمسيرين إلى التفكير في إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني، و إن أهم إصلاح عرفه النظام الجبائي الجزائري هو إصلاح 1992 حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي و كذا على المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزي نحو اقتصاد السوق و يسعى هذا الإصلاح إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام.

كانت الضرائب في ظل الاقتصاديات المخططة تشكل وسيلة لتعبئة الموارد، ولقد تطلبت التحولات الاقتصادية التي شهدتها دول الاقتصاد المخطط نحو اقتصاد السوق منذ أواخر الثمانينيات بتحرير الأسعار المدعمة وخوصصة المؤسسات العمومية، والقيام بإصلاحات عميقة في طريقة فرض الضرائب على المداخيل والأرباح والإنفاق وبروز اتجاه عالمي نحو الإصلاح.

وتعاني الدول النامية من قلة الإيرادات الضريبية نتيجة لضعف هياكلها الضريبية وضيق الأوعية الضريبية وضعف الجهاز الإداري الضريبي، وتعقد أنظمتها الضريبية بفعل اعتماد نظام الضرائب النوعية على الدخل وكثرة المعدلات والتعديلات.

وسنعالج هذا الفصل من خلال التطرق إلى الإصلاح الضريبي في ظل التحول إلى اقتصاد السوق، أسباب الإصلاح الضريبي ومجالاته، الإصلاح الضريبي في الجزائر.

المبحث الاول: تقديم النظام الضريبي الجزائري.

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعتبر من الأمور الضرورية في أي مجتمع متقدم كان أو مختلف ، و ذلك لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، و من وسائل تحقيق ذلك اختيار النظام الضريبي الملائم ، بحيث تنعكس عليه خصائص و ملامح النظام الاقتصادي

المتبع لتحقيق أهداف المجتمع . ويتطلب اختيار النظام الضريبي معرفة كاملة بإيديولوجية المجتمع ، وكافة أوضاعه الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعي إلى تحقيقها. وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى محددات النظام الضريبي ، مفهوم و آليات السياسة الضريبية ، ومن ثم تناول النظام الضريبي الجزائري ووضعيته في ظل الإصلاحات التي شهدها.

المطلب الأول : محددات النظام الضريبي.

لتصميم النظام الضريبي الملائم لمجتمع ما لا بد و أن يولد من محددات سياسية و اقتصادية و اجتماعية (المعرفة الكاملة بإيديولوجية المجتمع و كذا الأوضاع المحيطة به) و أن ينموا و يتطور مواكبا ما يلحق هذه المحددات من تغيير و تطور .

أولا : مفهوم النظام الضريبي

لقد تعددت تعريفات النظام الضريبي، فالبعض يرى أن مفهومه يتراوح بين مفهوم واسع و أخر ضيق .

فوفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي : " هو مجموعة من العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين ، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الخلفية للنظام و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف " أما المفهوم الضيق : " فيعنى مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و

التحصيل " [1] ، كما يرى (الدكتور حامد دراز) أن النظام الضريبي : " هو مجموعة الضرائب التي التي يراد اختيارها و تطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع " [2].

إذا فالنظام الضريبي يتمثل في مجموعة محددة من الصور الفنية للضريبة تتلائم مع ظروف البيئة التي تعمل في نطاقها و تمثل برامج ضريبية متكاملة ، ويتوقف اختيار النظام الضريبي الملائم على ظروف و خصائص المجتمع و مدى كفاءة الأجهزة الإدارية و الضريبية بالإضافة إلى مرحلة التقدم التي يعيشها ذلك المجتمع .

ثانيا : مكونات النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من ثلاثة مكونات أساسية تتمثل فيما يلي :

-أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة .

-مجموعة الصور الفنية المتكاملة للضريبة التي تمثل وسائل تحقيق الأهداف المحددة .

-مجموعة التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقةً محددةً يعمل من خلالها النظام الضريبي و أجهزته المختلفة .

ثالثا : أسس اختيار النظام الضريبي

هناك عدة أسس لاختيار النظام الضريبي يمكن إجمالها فيما يلي : .

- الضريبة كأداة وظيفية فلم يعد دور الضريبة يقتصر على توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة فحسب. بل أصبحت تساهم في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية لما لها من أثر على توزيع المداخيل و الثروات ، سلوك المستهلكين و المنتجين ، تشجع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار ....الخ ، فقد أصبحت الضريبة بمفهومها المعاصر أداة وظيفية في المقام الأول أي وسيلة لتأدية وظائف معينة .

1 يونس أحمد البطريق ,سعيد عبد العزيز عثمان : النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن ,الدار الجامعية ,بيروت,لبنان,2000,ص:11.

2علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر,1983، ص:30.

– عدالة النظام الضريبي ، و المقصود بذلك أن يتحقق توزيع الأعباء بين المكلفين بالضريبة بصورة عادلة مع مراعاة إيديولوجيات و تقاليد المجتمع بحيث يترتب على ذلك معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها .

– إمكانية تطبيق النظام الضريبي على أرض الواقع ، و يتطلب معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع و كافة أوضاعه لصياغة القانون الضريبي التي تلعب دورا رئيسيا في نجاحه ، لذا يجب أن تتوفر في هذه الصياغة الوضوح التام و الابتعاد عن النصوص التي تثير اللبس أو الغموض . بالإضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه السلطة القضائية باعتبارها دعامة أساسية في إنجاح النظام الضريبي من خلال سرعة البث في المنازعات الضريبية ما يبعث في نفس المكلف الثقة و الاطمئنان في إنصافه من أي خطا أو تعسف . كذلك لوضع المكلف أثر كبير في تحديد نوعية النظام الضريبي الملائم الذي يمكن استخدامه كدرجة التعليم ، مستوى الثقافة ، درجة الوعي الضريبي لديه ...الخ [1]

المطلب الثاني : مفهوم و آليات السياسة الضريبية .

أولا :مفهوم السياسة الضريبية :إن الحديث عن مفهوم السياسة الضريبية يقود إلى التطرق لمفاهيم و آليات تشكل جوانب عضوية و مرتكزات رئيسية في السياسة الضريبية و البيئة الضريبية و المتمثلة في النظام الضريبي و البيئة الضريبية .

فالنظام الضريبي ما هو إلا الترجمة العملية للسياسة الضريبية ، و اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لايعني اختلاف السياسة الضريبية التي تتبناها .

ذلك أن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لحقيق أهداف نفس تلك السياسة في مجتمع أخر ، و ذلك لاختلاف ظروف البيئة الاقتصادية و الاجتماعية التي ستطبق فيها هذه القوانين ،وهذا ما يقود للحديث عن العنصر الثاني المتمثل في البيئة الضريبية بما تنطوي عليه من كفاءة الإدارة الضريبية في

1حامد عبد المجيد دراز المرجع السابق , ص : 79, 87, 99.

تطبيق أحكام و قوانين الضرائب ، مدى مرونة النظام الضريبي وقدرته على ملائمة ما يطرأ على المجتمع من تطورات اقتصادية و اجتماعية ، و منه يمكن القول بأن السياسة الضريبية هي إطار لتنظيم و ترتيب و توجيه وتنسيق مختلف الإجراءات و التدابير الضريبية التي يتم اتخاذها ضمن بيئة اجتماعية معينة من طرف سلطة تشريعية قائمة بهدف تحقيق أهداف مالية ،اجتماعية و اقتصادية ، فالسياسة الضريبية هي جزء من السياسة المالية التي بدورها تعتبر جزءاً من السياسة الاقتصادية

العامة للدولة الأمر الذي يستوجب ضرورة التنسيق بين هذه الأجزاء المختلفة لتحقيق أهداف المجتمع . و للسياسة الضريبية مفهومان : الأول يتمثل في كونها التصور العام الذي يوضع للنظام الجبائي ، أما المفهوم الثاني فيتمثل في الإصلاح من دون إحداث تغيير كامل في النظام الضريبي بل إجراء تغييرات بسيطة غالبا ما تكون لتحقيق هدف اقتصادي أو اجتماعي معين [1].

بالإضافة إلى ماسبق ذكره فإن (الأستاذ لوري) يري ان السياسة الضريبية على العموم يجب أن تحترم ثلاثة مبادئ حددها كما يلي :

– مبدأ الفعالية الاقتصادية و بموجبه يكون مستوى الضريبة أقل أو يساوي لقيمة الخدمات و الأعمال المختلفة التي تقوم بها الدولة بطريقة غير مباشرة.

– مبدأ الفعالية الاجتماعية ، و المتمثل في تطبيق العدالة الضريبية .

– مبدأ عدم الاختلاف ، و يتطلب عدم التميز بين المكلفين لتجسيد مبدأ المساواة [2].

ثانيا : أسس و أهداف السياسة الضريبية

يمكن ترتيب أسس تبني طريقة واضحة لإدارة و تنظيم الإيرادات الضريبية المطلوبة و اللازمة لتحقيق الأثار المرغوبة على الدخل و الإنتاج على النحو التالي :

1حامد عبد المجيد درّاز ، المرجع السّابق ، ص : 21 .

2 - A . LOURY:"Traite de la politique fiscale" ;Edition PUF; Paris ; France;1957; P:14.

-أن كل ضريبة يراد فرضها يجب إدماجها في إطار الوجود الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للدولة ، وهو ما يعني دراسة البيئة الضريبية بمختلف أبعادها و جوانبها باعتبارها من الآليات و المرتكزات الرئيسية في السياسة الضريبية .

تحديد الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للنظام الضريبي [1] .

التنسيق بين السياسة الضريبية و السياسات الأخرى لتدارك أي أثر قد يترتب على بعض القرارات التي قد يفرزها واقع الرقابة في ظل الممارسات الميدانية .

وهذا يجعل بعض العناصر ضرورية وواجب توفرها من اجل وضع سياسة ضريبية نشيطة و فاعلة وهاته العناصر هي:

تحسين الوسط الضريبي .

وضع سياسة ضريبية واضحة و متناسقة .

اختيار هيكل ضريبي مرن .

وضع إستراتيجية واضحة لعملية فرض الضرائب .

-تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، وذلك لما السياسة الضريبية من تأثير على التغيرات في الإيرادات الضريبية و مستويات الإنفاق العام ، و كذا في المتغيرات النقدية الأخرى [2].

-تحقيق النمو الاقتصادي الذي يعتبر هدفا رئيسيا ضمن الأهداف العامة ، و سعياً إلى تحقيق ذلك تجد الدولة نفسها مجبرة على القيام بدور المساعد و المحرك لإنعاش النمو الاقتصادي بهدف تحسين معيشة السكان ، و يكون دلك في الغالب من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على الدخل المتاح للعائلات أو على الأنشطة المراد نموها .

-اعادة توزيع الدخل و الثروة ، بالنظر للتأثير البالغ للضريبة على البنية الاجتماعية ، بحيث كثيرا ما تكون سببا في التقليل من حدة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية . [1]

---

1 أحمد عبد العزيز الشّرقاوي : السّياسة الضّريبيّة والعدالة الإجتماعيّة ، معهد التّخطيط القومي ، القاهرة ، مصر ، 1981، ص : 10 .

2 -A.KANDIL :" Théorie fiscale et développement économique "; Thèse ; paris ; France ; 1969 ; p : 13.

المطلب الثالث : مفهوم النظام الضريبي الجزائري

يندرج الإصلاح الضريبي الذي أنتجته الجزائر منذ سنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية، ولمعرفة مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية المتخذة سنتناول السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي والسياسة الضريبية و التحريض الضريبي في النظام وضعية النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات .

أولا : السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي يندرج الإصلاح الضريبي الذي إنتهجته الجزائر منذ سنوات،و في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية .لذلك سنستعرض مختلف هذه التحولات حتى يتسنى لنا تشخيص وتقييم مختلف الضرائب التي أسست ضمن الإصلاح الضريبي في الجزائر.

1 - السياق الدولي للإصلاح الضريبي

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الاقتصادية الدولية، والتي تتمثل فيما يلي :

-فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالاستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي، ومؤسسات التجارة العالمية.

-إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة. [2]

-الاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الاقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.

-استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية،وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعقد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء

---

1 عبد المجيد قدي : فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية , أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر,1995,ص: 35,غ منشورة

2- ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث عدد 02 / 2003 ص 24.

الديون، لقد ساهمت هذه التحولات التي عرفها الاقتصاد الدولي في بروز معالم نظام عالمي جديد له خصائصه المميزة، في هذا الظرف أصبح الإصلاح الضريبي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول ولمواجهة تحديات العولمة التي من أهم انعكاساتها التأثير على مصير الإقتصادات الوطنية.

2 - السياق الوطني للإصلاح الضريبي

إن الإختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو وتزايد في حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني لإنعاشه من خلال معالجة مشكلة الفعّالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لاتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد.

وفي هذا السياق كرّس دستور 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق، وكان هذا التوجه استجابة لضغط الهيآت المالية الدولية صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية التي تشترط تحرير الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق. [1]

ونشير أن الإصلاحات المقترحة من طرف الهيآت المالية الدولية، تهدف أساسا إلى وضع الميكانيزمات التي تمكنها من استرجاع أموالها، أما كيفية حل مشكلة الفعّالية في المؤسسة الاقتصادية فيأتي في المرتبة الثانية إ ن الأزمة المتعددة الجوانب التي تعيشها الجزائر هي في الأساس نتيجة لسوء التسيير حيث أن التسيير الجيد سيسمح للمؤسسة باستخدام عناصر الإنتاج استخداما أمثلا.

3- السياسة الضريبية .

تلعب الضريبة الدور الهام المنوط بها كأداة للتمويل في الجزائر التي تعتمد بشكل كبير على الجباية البترولية ، الأمر الذي استدعى العمل على تحسين حصيلة الموارد المالية من الجباية العادية من خلال القيام بعملية الإصلاح في الهيكل الضريبي ، إذ أن للسياسة

---

1 - المرجع نفسه .

الضريبية دورا هاما في تشجيع الاستثمارات من خلال تقديم المزايا الضريبية بفرض رسوم ضعيفة على المواد و المعدات المستوردة و الموجهة للاستثمار .

كما يمنح المشرع الجزائري إعفاءات جزئية و أخري كلية لبعض الضرائب و الرسوم كالضريبة على أرباح الشركات ، والضريبة على الدخل الإجمالي ، فمثلاً الضريبة على أرباح الشركات قد خفضت نسبتها من 38%إلى30% بموجب قانون المالية لسنة 1999، الى 23٪ بموجب قانون المالية لسنة 2015 .

4- التحفيز الضريبي في النظام الضريبي الجزائري

لقد طبقت الجزائر سياسة تحفيزيةً بمنحها إعفاءات جزئية و أخرى كليةً لبعض أنواع الضرائب و الرسوم .

كما لجأت إلى استخدام مختلف أنواع التحفيزات المالية بهدف توجيه حركية النشاط الخاص بإتجاه الأهداف المسطرة .

و يتجلى ظهور السياسة التحفيزية و التي طبقت على مستوى التشريع الجبائي من خلال قانون الاستثمار (93-12) و الإصلاح الجبائي لا يمكن أن يكون له الصدى و المفعول المنتظر إذا لم يواكبه إصلاح في الإدارة الضريبية ، إذ تعتبر الإدارة أداة هامةً و محوريةً في تجسيد مضمون الإصلاح الجبائي ووضع الميكانيزمات الملائمة لتبسيط الإجراءات الجبائية.
غير أن الإصلاح في الإدارة الجبائية لا يمكن أن يتم الحكم على نجاحه من عدمه دون استخدام وسائل مجدية في تقيم أداء هذه الإدارة و إظهار مدى التحسن في ممارسة نشاطاتها و مجابهتها المشاكل التي تواجهها و محاولة التأقلم معها ، لذا فقد تم استخدام مؤشرات التسيير في تقييم أداء المصالح الضريبية في إطار التسيير بعقود النجاعة مع إبراز أثر ظروف البيئة الضريبية على أدائها ، وذلك بدءاً من السداسي الثاني لسنة 2003 بغية المساعدة على تجسيد الأهداف العامة للضريبة .

ثالثا : وضعية النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات

لقد كان للنظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات دوراً تقليدياً هو التمويل بالإيرادات الضريبية دون أن يلعب دورا تحفيزياً ، إضافة إلى ازدواجية التّعامل مع المؤسّسات التي كانت تنشط داخل الاقتصاد الوطني .

بحيث أن مؤسسات القطاع العام كانت تمنح لها امتيازات قانونية بالرغم من أنها لم تكن تفي بالتزاماتها الضريبية في أغلب الأحيان ، أما مؤسسات القطاع الخاص فغالبا ما كانت تخضع للنظام الجزافي وهو ما جعل الكثير من الموارد تضيع عن الخزينة العامة كون أن هذا النظام لا يقف على الموارد المالية الحقيقية لهذه المؤسسات . كل هذه العوامل ومع تحول الاقتصاد الجزائري إلى اقتصاد السوق كان لزاماً على الجزائر تصميم هيكل ضريبي متوازن يؤدي إلى تحصيل ضرائب كافية مع التقليل من الإختلالات إلى أدنى حد ممكن. [1]

وتتمحور الأهداف المرجوة من إعادة هيكلة النظام الجبائي في العناصر التالية :

-تبسيط و عصرنة النظام الجبائي من خلال تصميمه بشكل بسيط و مرن وبعيد عن التعقيد وكثرة الرسوم و الضرائب و النصوص بغية تحقيق شفافية و فعالية الإدارة الجبائية .

-إدارةّ جبائيةّ فعالةّ ، حيث أن الإدارة الجبائية يجب أن تظهر بوجه يتسم بالتنظيم و الصرامة التامة لأنها مكلفة بتحقيق أهداف ميزانية الدولة .

-إعطاء ديناميكية للنشاط الإنتاجي ، وذلك بتقليل عدد أوعية الضرائب التي تخضع لها المؤسسات الإنتاجية سواء ذات الصفة المعنوية أو الطبيعية ، بحيث تمّ جمع مجموعة من الضرائب المطبقة على مدا خيل نوعية مختلفة في ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للأشخاص المعنويين ، وهو ما يبسط إجراءات التعامل و يشجع عملية الاستثمار .

_ قمع التهرب الضريبي .

1 عبد المجيد قدي , المرجع السابق ,ص: 149 .

_ تأسيس ضرائب بسيطة يسهل تسيرها من طرف الأفراد العاملين لدى مختلف مصالح الإدارة الجبائية .

_ إجبار المكلفين على مسك محاسبة منتظمة لتسهيل عملية الرقابة الجبائية .

_ تعميم إجراءات الشراء و البيع عن طريق الفواتير .

تأسيس المفتشيات المتعددة تجمع على مستواها جميع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلفون بالضريبة ، و بالتالي ضمان فعالية أكبر في تسيير ملفه الجبائي .

إذن فأهم الأهداف التي يصبو المشرع الجبائي إلى تحقيقها من خلال القيام بعملية الإصلاح هو مجابهة ظاهرة التهرب الضريبي و محاول التخفيف من حدة تفشيها .

المبحث الثاني: الاصلاح الضريبي في ظل التحول الى اقتصاد السوق.

لقد اثرت عملية التحول من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق على واقع مختلف الأنظمة الجبائية لبلدان اروبا الشرقية، وبناءا على صعوبة الفهم لبعض النتائج المهمة الناتجة عن عملية هذا التحول، الا ان هاته الاصلاحات قد اعطت ونفذت جزء يضمن تحصيل الإيرادات الجبائية، وظهور بعض المهام الجبائية التي لم تكن تعرف من قبل .

المطلب الاول : ملامح النظام الجبائي في دول الاقتصاد المخطط سابقا .

بالرغم من انخفاض الدخل في البلدان ذات الاقتصاد المخطط، الا أن معدل الايردات الجبائية بالنسبة للناتج الداخلي العام قد كان مرتفعا وفي بعض الحالات هناك تساوي مع النسب المتواجدة في الدول الاروبية الاكثر تقدما ولتدعيم ذلك أكثر، الجدول الأتي يبين الايردات الجبائية العمومية بالنسبة للناتج الداخلي الخام .

جدول رقم (02): يوضح نسبة الايردات الضريبية من الناتج الداخلي الخام في دول الاقتصاد المخطط سابقا

البيان / البلد	بلغاريا	تشكلوفاكيا	المجر	رومانيا	يوغسلافيا	روسيا	دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
الضريبة على الأرباح	18.7	25.1	11.1	13.5	6.4	16	3
الضريبة على الدخل	04	/	0.8	6.0	8.6	3.9	12.1
الرسم على رقم الاعمال	16.5	15.9	16.7	9.8	6.8	11.5	11.5
الاشتراكات في الضمان الاجتماعي	9.7	5.9	16.6	7.2	8.1	3.3	9.3
حقوق الجمارك	0.5	0.7	3.5	0.9	1.8	7.2	/
أخرى	0.2	1.0	3.5	/	5.0	3.8	2.2
المجموع	49.6	48.6	52.5	37.4	36.7	45.7	38.1

source :OCDE، recette des pays membres de c.d.e، paris، France،1998

الوحدة : النسبة المئوية %

بناءا على هذا ، فان الإيرادات الضريبية في الاقتصاد المخطط تأتي من المصادر الآتية :

*الضريبية على مدا خيل الأفراد.

*الضريبية على الأرباح .

*الضريبية على رقم الاعمال .

*الضريبية عل الأجور .

أ- الضريبية على مدا خيل الأفراد :

في ظل مركزية التخطيط ، فان التوزيع المرتقب للمداخيل يتحقق من خلال القرارات العمومية في مجال تحديد الأجور وتمديد الأسعار ذات الاستهلاك الواسع ، وكذا الاستثمار في القطاعات ذات الأولوية مع العلم ان المبادرة الفردية كانت محل عوائق ادراية وقانونية وتندرج اساسا في الملكية العامة لوسائل الانتاج بالإضافة الى الارتفاع المتفاوت في الضريبة في المجال التجاري والصناعي ، ولو اخذنا مثلا بلد بلغاريا نجد نسب الضريبية كالتالي :

*14% معدل الضريبة على الأجور .

*50% معدل الضريبة على مدا خيل مهن الفنون الثقافية .

*81% معدل الضريبة على مدا خيل رأس المال .

*85% معدل الضريبة على النشاطات ذات الطابع الصناعي والتجاري الخاص .

ب- الضرائب على الأرباح :

إن الضرائب على الأرباح المطبقة في الاقتصاد الرأسمالي لاتتشابه مع الضرائب على الأرباح ، المطبقة في الاقتصاد المخطط ويظهر ذلك من خلال:

*مفهوم الربح

*قائمة المعدلات المفروضة .

مفهوم الربح في الاقتصاد المخطط ليس له مفهوم اقتصادي محدد فهو غير واضح وتبقى الإدارة هي التي تحدد ذلك حسب الأهداف الضريبية [1] .

وفي هذا الإطار فان المهمة التي قامت بها بعثة من البنك الدولي في رومانيا سنة 1998 بينت بان هناك عدة معايير للربح الخاضع للضريبة * ثمانية مفاهيم لتسعة مؤسسات التي كانت محلا للمهمة .

---

[1]- OCDE, recette des pays membres de LO.C.D.E ,paris,France,1998.

ولقد كانت عملية قياس الأرباح في هذه الاقتصاديات مجالا لعدة اخطاء ساهمت في تضخيمها ومن اهم هاته الأخطاء :

1- خسائر السنوات السابقة لاتحمل في أرباح الدورة عدم الحق في ترحيل الخسائر ...

2- ضعف مخصصات الاهتلاك نتيجة طول العمر الإنتاجي .

3- معدلات الفائدة الضئيلة من طرف المؤسسات العمومية .

اما بالنسبة للمعدلات المفروضة أبدت الملاحظات التالية :

* الضرائب المفروضة على المؤسسات كانت مرتفعة .

* عدم الاخذ بعين الاعتبار عامل التضخم في حساب معدلات الضرائب على الارباح .

* ارتفاع حصيلة الضرائب على المؤسسات . [1]

* معدلات الضرائب على الارباح متزايدة وهذا حسب مؤشر المردودية من قبل الدولة وقد يصل إلى 100%عند تجاوز معدل المردودية المحدد.

وكخلاصة لما سبق ، فان اعتبارات الفعالية بالنسبة للمؤسسات كانت غائبة حيث شكلت الضرائب على الارباح وسيلة تعبئة للموارد من جهة واداة استرجاع استثمارات من جهة أخرى. ولهذا فان عملية تحرير الاسعار وخوصصة المؤسسات العمومية يتطلب اصلاحات عميقة في طريقة فرض الضرائب على الارباح ويجب تحديد مفهوم موضوعي واقتصادي للأرباح وتحديد معدلات من قبل القوانين الضريبية وتوجيه الفائض لصالح المؤسسات التي حققتها .

ج- الرسم على رقم الاعمال : ان الرسم على رقم الاعمال في بلدان الاقتصاد المخطط يمكن اعتباره كرسم على مبيعات المؤسسات العمومية والبيع بالتجزئة ، وعبارة عن الرسم على رقم الاعمال ، الاسعار المطبقة على المستهلكين هامش الربح لبائعي التجزئة والاسعار المحصل عليها من قبل المنتجين .

[1] -VITO TANZI ,la reforme fiscale et la transition vers une economie de marche , p:22.

ان المعدلات المحددة في هذا المجال الرسم على رقم الاعمال من قبل مصالح التخطيط تحدد ايضا اسعار التجزئة ، واسعار الانتاج اي لاتوجد هناك قوانين تحدد مستويات هذه المعدلات خلال فترة زمنية محددة بل في بعض الحالات لايمكن معرفة قائمة المعدلات المطبقة . ولقد استخدم الرسم على رقم الاعمال في الاقتصاد كأداة لتعديل الطلب على مستويات الطلب مثلا عند تخفيض عملية التموين فان السلطة تعمد على رفع معدلات هذا الرسم من اجل أن تخفف من الضغط على طلب السلع الاستهلاكية الملاحظ انخفاض في تمويلها .

اما بالنسبة للمواد ذات الاستهلاك الواسع فان الرسم على رقم الاعمال المطبق عليها كان ضعيفا بل سالبا في بعض الحالات بسبب التدعيمات المقدمة من طرف الدولة .

د- الضرائب على الأجور :

بالنسبة لهذ النوع من الضرائب ، لا تختلف كثيرا عن ماهو مطبق في الاقتصاديات الرأسمالية اما من حيث مفهوم الكتلة الأجرية ، او من الجهة التي تقع عليها هاته الضريبة وعملية التحصيل لها تكون سهلة وفعالة في نفس الوقت باعتبار ان بنوك الدولة هي التي تقوم بتمويل مصاريف الاجور وبالتالي فهي التي تقوم بعملية الاقتطاع المباشر لهاته الضريبة من حسابات المؤسسات العمومية وبعدها تحول الى حسابات الدولة .

وتجدر الاشارة ان عملية التحول او الانتقال الى اقتصاد السوق فان العملية تقتضي التحكم الدقيق للكتلة الاجرية وهو عامل من العوامل التي تدفع هاته المؤسسات الى التهرب الضريبي من خلال عدم التصريح بالأجر الحقيقي الممنوح .

المطلب الثاني : أهم جوانب الإصلاح الضريبي في دول الاقتصاد المخطط .

انطلاقا من العرض السابق ، فانه بالرغم مما قد تخلفه عملية الانتقال الى اقتصاد السوق من نتائج صعبة على الاقتصاد المخطط ، والمتعلقة اساسا بانخفاض العلاقة بين الايردات

الضريبية والناتج الداخلي الخام بوتيرة اكبر من انخفاض العلاقة بين النفقات العمومية والناتج الداخلي الخام وحالات اللاتوازن على مستوى ميزانيات هذا الاقتصاد .

وكذلك الضغوطات التضخمية واللاتوازنات الخارجية الا ان الرغبة في اعادة هيكلة اقتصادياتهما بما يسمح بتطبيق آليات السوق بالإضافة الى ظهور الوعي من خلال النتائج الايجابية المنتظرة من عملية الاصلاح الضريبي خاصة فيما يخص الايرادات الضريبية وبصفة عامة ، فانه من اهم جوانب الاصلاح الضريبي في هاته الاقتصاديات تعلقت بـ:

أ–الضريبة على مداخيل الافراد :

في هاته النقطة يجب طرح التساؤلات التي تشكل اهتماما كبيرا في مجال الاصلاح الضريبي على المداخيل ومنها :

*انواع الضرائب التي يجب ان تطبق عند عملية الاقتطاع من مداخيل الافراد .

*مستويات المعدلات الواجب تطبيقها .

*طريقة تطبيق هاته الضريبة .

ب–إصلاحات الضريبة على الأرباح :

كما ذكرنا سابقا فان الصعوبات والمشاكل المتعلقة بهاته الضريبة ترتبط أساسا بعدم وجود معايير ومعدلات مستقرة للضريبة على الارباح باعتبار ان هذا النوع من الضرائب يشكل نسبة كبيرة من الناتج الداخلي الخام في الاقتصاد المخطط ، ويعود الى كون الدولة هي المساهم الوحيد في معظم المؤسسات وبالتالي لها الحق في اخذ جزء من الارباح المحصلة .

وبالرغم من تخفيض معدلات الضريبة على الارباح في مختلف بلدان الاقتصاد المخطط من جهة والاعفاءات المقدمة للاستثمارات الاجنبية من جهة اخرى، الى انه في حقيقة الامر تبقى معدلات هذه الضريبة مرتفعة نوعا ما نظرا للقواعد المحاسبية الجبائية المطبقة على الاهتلاكات، وتحويل الخسائر المتراكمة للسنوات السابقة خلال الدورة .

كل هذا يعطي لنا خلاصة هامة ، وهي ان عملية الاصلاحات على هاته الضريبة يجب ان تكون على اساس قواعد متساوية بين مختلف الاعوان الاقتصاديين من جهة وتخفيض مستوى هاته الضريبة من جهة اخرى .

ج- اصلاحات الضريبة على رقم الاعمال :

عموما نجد الاصلاحات التي مست هذا النوع من الضرائب كانت متشابهة في مختلف هاته الاقتصاديات ومرت بالمراحل الاتية :

*الغاء بعض انواع الضريبة على رقم الاعمال التي لم تعد وسيلة من وسائل تنفيذ المخطط .

*تخفيض عدد الضرائب على رقم الاعمال .

*توسيع مجال تطبيق الضريبة على رقم الاعمال الى مؤسسات اخرى خاصة مما يترتب على هذا صعوبة في عملية التحصيل الضريبي .

بناءا على العرض السابق المتعلق بالإصلاح الضريبي في نظم التحول الى اقتصاد السوق فانه يمكننا القول بان عملية الاصلاح مرتبطة بجوانب اساسية متمثلة في :

*التنظيم الاداري .

*المواصفات القانونية للأنظمة الضريبية .

*سلوك مختلف الاعوان .

بالنسبة للتنظيم الاداري السابق ، كان يتناسب مع اهداف النظام الضريبي السابق لكن انطلاقا من التطورات التي عرضنها سابقا تصبح هاته الادارة عاجزة عن مسايرة التطورات ، وهذا ما يدفع الى اصلاح الادارة الضريبية كما يؤخذ بعين الاعتبار عامل اساسي وهو مرونة الاصلاحات في جانبها القانوني بمعنى انه كلما كانت اهداف المسيرين معقدة فان ذلك يؤدي الى العجز في الادارة الضريبية لمسايرة جوانبها .

اما بالنسبة لمواصفات الانظمة الضريبية نشير الى بعض الاجراءات الواجب الوقوف عليها وهي :

*تحويل العجز الضريبي من الانتاج الى الاستهلاك ، وهذا مايؤدي الى ارتفاع نسبة الرسم على القيمة المضافة على تجار الجملة وتجار التجزئة وكل هذا يؤدي الى حيادية الضريبة غير المباشرة والانتقال من الضرائب المعتمدة على مداخيل المؤسسات الى الضريبة المعتمدة على الدخل .

المبحث الثالث: أسباب الإصلاح الضريبي ومجالاته.

تمثل الضرائب العنصر الأساسي لأي تشريع مالي لجهاز الحكومة، فهي تمثل أهم مصدر للإيرادات العامة للدولة الحديثة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد.

تصدر الدول تشريعا ضريبيا تسعى إلى تنمية المدخرات لدى الأفراد وتحجيم مستوى الاستهلاك عبر المنتج، أو الذي لا يساهم في تعزيز القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني، كما تحاول من خلال النظام الضريبي تحقيق شيء من العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة، وذلك بتحويل جزء منها لدى أصحاب الدخول العالية إلى أصحاب الدخول المتدنية. كما ترمي أيضا إلى تصحيح بعض الإختلالات الاقتصادية فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي وتوجيه الإنفاق الحكومي إلى تكوين رأسمال إنمائي بدل الإنفاق على البنود التجارية في الميزانية العامة.

لقد اتجهت التشريعات الحديثة إلى فرض الضرائب على الأموال وخصوصا الدخل من مصادره المختلفة، ثم الثروة بصفة استثنائية، وتنوعت أنواع الضرائب على الأوعية الضريبية ومنها:

- الضريبة على الدخل الإجمالي .
- الضريبة على أرباح الشركات .
- الرسم على النشاط المهني .
- الرسم العقاري على الملكيات المبنية .
- الرسم العقاري على الملكيات الغير مبنية .
- رسم التطهير .
- الضريبة على الأملاك .
- الضريبية الجزافية الوحيدة . [1]

المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي.

تعاني الدول النامية أشكالا مختلفة من القصور في الإيرادات الضريبية، وتعود أسبابها إلى الضعف في الهيكل الضريبي نفسه. وتعبر سياسات إصلاح الضريبة من أهم

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ، ص 05 ، 06 ، 07 .

محاور السياسات المالية الموجهة لعلاج مشكلة العجز المالي في الدول النامية ويمكن حصر مشكلات هذه الدول فيما يلي:

1 – ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي:

إن معظم دول العالم الثالث تعاني ضعفا في جهدها الضريبي (الحصيلة الضريبية)[1]، وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية[2] عن الطاقة الضريبية المحتملة[3]، ومن ثم يعد تحويل الطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الإختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة.

وفي هذا الصدد يشير خبراء صندوق النقد الدولي إلى ضرورة قياس التفاوت بين معدلات الاقتطاع الضريبي الفعلي، ومعدلاته المستهدفة، وذلك بقياس نسبة الحصيلة الضريبة الفعلية إلى الحصيلة الضريبية الممكنة ويحسب كالأتي :

الضريبة المحققة الفعلية

1 <

الضريبة الممكنة

هذا يعكس ارتفاع الجهد الضريبي وبالتالي فإن العجز المالي لا يرجع إلى قصور السياسة الضريبية وإنما إلى عوامل أخرى يتعلق بعضها بجانب النفقات .

ويمكن قياس نسبة الحصيلة الضريبة المحققة إلى الضريبية الممكنة ويحسب كالأتي :

الضريبة المحققة

(1) صندوق النقد الدولي، إصلاح أنظمة الضرائب، تقرير التنمية في العالم العربي، 1988.

(2) يقصد بالطاقة الضريبية الفعلية الحصيلة التي يتم تحقيقها في ضوء الأوضاع اقتصادية واجتماعية وسياسية، وكذا الهياكل التنظيمية في الدول المعنية.

(3)- الطاقة الضريبية المحتملة أو الممكنة هي حصيلة الضرائب التي يمكن تحقيقها في ظل علاج الأسباب والمعوقات التي يتمخض عنها انخفاض معدلات الاقتطاع الضريبي بما يؤدي إلى تحقيق إيرادات ضريبية تفي بمتطلبات تمويل برامج الإنفاق العام.

المرجع: سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الإسكندرية للكتاب، سنة 2000 ص: 107.

1 > =

الضريبة الممكنة

هذا يعني أن الجهد الضريبي في الدول أقل منها يجب أن يكون عجز الميزانية العامة يرجع إلى حد كبير إلى قصور السياسة الضريبية، وأنه من الممكن علاج العجز من خلال تلافي أوجه القصور في تلك السياسة.

الضرائب المحققة الفعلية

1=

الضرائب الممكنة

يعني أن الجهد الضريبي متوازن، وأن المشكلات المالية التي تواجه الدولة في مجال إيراداتها ونفقاتها العامة يمكن علاجها من خلال أدوات السياسة المالية بشقيها الضريبي والإنفاقي.[1]

2– اختلال الهيكل الضريبي: إن ارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنتاج والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبة في الدول النامية والعربية، وذلك عكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد على الضرائب على الدخل من العمل، أو الريع من الملكية أو فائدة رأس المال والثروة قد وجدت بعض الدراسات أن 86 دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية تمثل ضرائب الدخل 30 % من المجموع الكلي للإيرادات و60 % تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك من المجموع.

وقد أشارت الدراسات، إلى اعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة لأنه كلما تنوعت هذه القاعدة وصلنا إلى تنمية اقتصادية أعلى كلما قل اعتماد الدولة على ضرائب التجارة الخارجية.

3– ضعف الجهاز الإداري: تشهد الدول النامية نقصا في المعلومات، والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها، مما

[1]- رمزي زكي، الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، سبأ للنشر القاهرة 1992، ص: 40.

يؤدي إلى تزايد التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري، وهي أمور تمثل قيدا على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها المسطرة. [1]

المطلب الثاني: مجالات الإصلاح الضريبي.

حسب صندوق النقد الدولي فإن الإصلاح الضريبي يمر عن طريق:

– العمل على تصحيح التشوهات الهيكلية في نظام الضرائب وعلى زيادة الإيرادات بهدف تخفيض عجز الميزانية، وذلك اعتمادا على تخفيض عدد أسعار الضرائب على رقم الأعمال.

– إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وإقرار ضريبة على أرباح المشروعات والضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي ذات وعاء واسع. [2]

ويمكن تبيان مجموعة التدابير الجبائية الواردة في برنامج التصحيح الهيكلي للفترة 1990–1993) والمقترحة من طرف صندوق النقد الدولي من خلال الجدول رقم (03) التالي:

الجدول رقم (03):التدابير الإصلاحية الجبائية المقترحة من طرف صندوق النقد الدولي

الإصلاح الضريبي	الجزائر	بلغاريا	تشكوسلوفكيا (سابقا)	هنغاريا	منغوليا	بولندا	رومانيا
تبسيط الضريبة على رقم الأعمال			×		×	×	
ضريبة القيمة المضافة وضريبة الإنتاج	×	×		×			×
الضريبة على الدخل الشخصي	×	×	×	×		×	
الضريبة على أرباح المشروعات	×	×	×	×	×	×	×

[1]- رمزي زكي، أنظمة الضريبة بالبلاد المتخلفة، خصائصها الأساسية وإمكانيات تطويرها، المعهد العربي للتخطيط، 1984، ص: 11.

[2]- انظر جورج كوبيتس، إريك أوفرا دال "السياسة المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقال، تحد كبير"، مقال منشور في مجلة التمويل والتنمية، ص.ن. د، واشنطن، العدد 04، ديسمبر 1994.

اشتراكات أرباح الأسهم بالنسبة للمشروعات المملوكة للدولة			×		×
ضريبة إضافية على الواردات	×	×		×	×

<u>المصدر</u>: صندوق النقد الدولي، <u>نقلا عن</u>: جورج كوبيتس، إريك أوفرا دال "السياسة المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقال، تحد كبير"، مقال منشور في مجلة التمويل والتنمية، ص. ن. د، واشنطن، العدد 04، ديسمبر 1994.

هناك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي التي تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تصورات محددة بشأنها، وأهم هذه القضايا ما يلي:

1 – إعداد هياكل ضريبية تتسم بتوسيع الوعاء الضريبي وذلك من خلال إحداث أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة كالضرائب البيئية التي يكون الهدف منها حماية البيئة، وزيادة كفاءة النظام الضريبي بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق ذلك أن ضعف الجهاز الإداري الضريبي، يؤدي إلى فقدان الدولة لجزء كبير من الحصيلة الضريبية.

يهدف توسيع الوعاء الضريبي مع تخفيض معدل الضريبة إلى إحداث الزيادة المرجوة في الحصيلة الجبائية، ويتحقق هذا من خلال الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل.

بالنسبة للضرائب على السلع والخدمات، فإن الضرائب على الواردات والمبيعات بالدول النامية تحتل مكانة هامة في مجمل الإيرادات الجبائية، وفي هذا فقد عمدت الدول النامية إلى:

- توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية، إلى الوعاء الواسع على الاستهلاك والإنفاق المحلي، وهذا ما يضمن توسيع مجال الضرائب على الاستهلاك، وهذا ما حذا بالعديد من الدول النامية لتبني نظام الرسم على القيمة المضافة خلال الثمانينات والتسعينات، والتي مجال تطبيقها يعتبر واسعا،

كما أنها تساهم في تحسين عملية جباية الضرائب الأخرى من خلال خلق سجلات للمعاملات الاقتصادية، والتي يمكن التحقق من سلامة البيانات الواردة فيها، عن طريق قنوات الإنتاج والتوزيع المختلفة.

ويثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية مشاكل خاصة تتمثل في عدم قدرة الدولة على تطبيق تلك الضريبة على عدد كبير من طبقة الفقراء على نطاق الإخضاع الضريبي لها، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال إعفاء جزئي للمنتجات الغذائية والسلع الضرورية والأساسية من الضريبة.

يبرر تفضيل استعمال الرسم على القيمة المضافة أساسا إلى المقدرة العملية على زيادة الإيرادات باعتباره مفروضا على الاستهلاك، واتسامه بتجسيد قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، لكون التكلفة الإدارية له منخفضة نسبيا مقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى.

وفي هذا المضمار، نشير إلى تجربة اندونيسيا التي تعتبر من أنجح تجارب العالم النامي في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث تم تنفيذها سنة 1985 بمعدل 10% على جميع السلع المصنعة محليا، والمستوردة، وزاد عدد المسجلين لدفع هذه الضريبة من 25.000 في سنة 1985 إلى حوالي 85.000 سنة 1989 .

وارتفعت الحصيلة الضريبية لهذا النوع من الضرائب من 1 % من الناتج المحلي الإجمالي إلى 5،3 % خلال الفترة نفسها.

كذلك فيما يخص الضريبة البيئية، التي يكون الهدف منها الحد من الأضرار الواقعة على البيئة الناجمة عن عمليات الإنتاج، والاستهلاك، كتلوث مياه الأنهار والبحار، والهواء من استهلاك الوقود.

أو قد يكون توفير الموارد المالية لمعالجة تلك الآثار، مثل إصلاح الطرق، والحد من الازدحام الناشئ عن استعمال السيارات الخاصة.

كما يكون الغرض في بعض الحالات الحد من الاعتماد على الوقود المستورد من الخارج، وتشجيع التوسع في الطاقات البديلة خصوصا المنتجة محليا، وينطبق ذلك على الدول الصناعية بشكل واضح حيث بلغ معدل الضريبة على سعر التجزئة لمادة ديزل السيارات بدول منظمة التعاون والتنمية الأوربي: 93 % سنة 1990[1].

وفيما تعلق بالضرائب على الدخل، نجد أن فرض الضريبة على الشركات بالدول النامية يعتبر أكثر سهولة من الناحية الإدارية مقارنة بفرض الضريبة على الدخول الشخصية، إلا أن الأسلوب المستعمل لتطبيقها يعكس تزايد عبئها على عوائد الاستثمارات إذ أن النظم الحالية الاهتلاك وحوافز الاستثمار يترتب عليها إعفاء جزئي فقط للاستثمار لا يتناسب مع هدف زيادة حجم الاستثمارات المنتجة على المستوى الاقتصادي الكلي، ومن ثم تتجه الإصلاحات الضريبية في هذا المجال إلى زيادة الإعفاءات الضريبية المقررة الإهتلاكات الأولية، وتطبيقها بصورة موحدة على كافة الاستثمارات والقطاعات المتماثلة، مع استبعاد الإعفاءات التي ليس لها مبرر اقتصادي مقبول.

إضافة إلى ذلك تعديل هيكل أسعار الضرائب المفروضة على أرباح الشركات، بما يجعلها تقترب من السعر الحد الأقصى للضريبة على الدخل الشخصي.

والغرض من ذلك تخفيض التباين إلى أدنى حد ممكن بين أسعار الضرائب على أرباح الشركات وأسعار الضرائب على الدخل الشخصي وذلك لتوجيه المدخرات الخاصة وأرباح الشركات.

2 – ترشيد معدل الضريبة:

في الواقع هناك طريقتين لتحديد معدل الضريبة، المعدل النسبي، والمعدل التصاعدي، وهو الذي يضرب في وعاء الضريبة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة.

---

[1] سانجيق غوبتا وولغرمالر، هل هناك ما يبرر التفاوت الكبير في أسعار النفط ومعدلات الضرائب ؟ مقال منشور في مجلة التمويل والتنمية، ص.ن.د. مارس 1994، ص: 29.

وتحتل عملية ترشيد معدل الضريبة المرحلة الثانية من الإصلاح الضريبي، وذلك بعد توسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب.

تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة إلى زيادة تعقد النظام الضريبي ويترتب على ذلك مشاكل التجنب والتهرب الضريبي، لذلك فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي.

وتتطلب عملية الترشيد، توافر المعلومات الدقيقة والمسح الدقيق للمجتمع الضريبي، للسماح بالتمييز بين الأوعية الفرعية (الصنفية) المختلفة، ويلاحظ أن الدول النامية تشهد نقصا كبيرا في هذه المعلومات، وهذا ما ينعكس سلبا على هيكل المعدل الضريبي فيها، ففي حالات الضرائب على الاستهلاك وضريبة القيمة المضافة، فإن معدل الضريبة يجب أن يكون معتدلا، أي في حدود 10 % إلى 20 %. وفي هذا، لقد حددت التوجيهات الأوروبية سنة 1997 معدل لأرضية البيت الأوربي للعمليات الخاصة للرسم على القيمة المضافة للمعدل المخفض بـ 5 %، وللعمليات الخاضعة للمعدل العادي بـ 15 %، وفي فرنسا حددت هذه المعدلات على التوالي بـ : 5،5 %، 19،6 % ومعدل خصوصي بـ 2،1 % يطبق على عدد محدد من المنتجات . ويتم استعمال الفوارق في معدل الضريبة على الاستهلاك من أجل تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع، وزيادة كفاءة النظام الضريبي.

إذ أن تحقيق العدالة ينطوي عنه استثناء السلع الواسعة الاستهلاك والأساسية من الضريبة، خصوصا السلع التي تستهلك من طرف الشرائح الفقيرة في المجتمع، وزيادة كفاءة النظام الضريبي تتحقق عند فرض ضرائب على السلع والخدمات ذات الطابع الاستهلاكي الثانوي (السلع الكمالية) التي في الغالب ما تستهلك من قبل الشرائح الغنية في المجتمع.

وفي هذا، لقد دلت التجارب العملية في البلدان النامية على ضرورة الفصل بين الضريبة على القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات، وضريبة الاستهلاك على السلع والخدمات الكمالية التي تفرض على شريحة معينة في المجتمع، وخير مثال على ذلك هو

استهلاك التبغ والسجائر والمشروبات الكحولية التي عادة ما يبرر فرض الضرائب المرتفعة عليها بتحقيق أغراض صحية واجتماعية مقبولة من وجهة نظر المجتمع.

وفيما يتعلق بالضرائب على الدخل الشخصي، ودخل الشركات، فإن ارتفاع المعدل الأقصى للضريبة ستكون له تداعيات سلبية، ومن ثمة فإنه من الأجدر عند تنظيم الضريبة يتم الأخذ في الحسبان بأنها لا تؤدي إلى زيادة في التهرب الضريبي، أو التجنب الضريبي.

3 – إصلاح الإدارة الضريبية: وذلك من خلال:

– العصرنة والحوسبة.

– القرب من المواطن والشفافية.

– الكفاءة عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الإدارة الضريبية.

4 – تبسيط النظام الضريبي بأن يكون التشريع الضريبي واضحا، دون أي غموض، أو إبهام.

المبحث الرابع: الإصلاح الضريبي في الجزائر

شهد الاقتصاد الجزائري نهاية الثمانينات، وخلال التسعينات، تحولا جوهريا في بنيته، نتيجة التحول من نظام التخطيط وتدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي، إلى شكل معدل يتمثل في اقتصاد السوق.

وقد كان للنظام الضريبي الجزائري انعكاسا واضحا لمختلف التغيرات الإيديولوجية التي عاصرها منذ نشأته الحديثة في الستينات والنظام الضريبي القائم هو نتيجة تطور مستمر للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري، ولقد

تدهورت نسبة الإيرادات الضريبية الإجمالية إلى الناتج المحلي الإجمالي من 32، 10 % سنة 1985 إلى 25 % سنة 1986، ثم 23 % سنة 1988 [1]

يستهدف الإصلاح الضريبي تحقيق الكفاءة والعدالة وتطور الاقتصاد، ويشمل إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والمجتمع الضريبي من أجل تعبئة الفائض.

إن تبني الجزائر للإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 كان يستدعي إصلاح المحيط الاقتصادي والمالي للمؤسسة، والتي يشكل فيه إصلاح المحيط المالي جانبا مهما، وفي هذا برزت ملامح الإصلاح الضريبي الجديد في مارس 1987 عند تشكيل اللجنة الوطنية للإصلاح الضريبي من كبار موظفي وزارة المالية، وممثلي رجال الأعمال وبعض المختصين الآخرين، فما هي أسباب أهداف ومجالات هذا الإصلاح ؟

المطلب الأول: أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر.

1-أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر:

لقد اتسم النظام الضريبي الجزائري إلى غاية 1991 بالظرفية، فمثلا في سنة 1976 تم إلغاء الضريبة الفلاحية، عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971، وإحياء هذه الضريبة لسنة 1984، وكذلك نسجل الرفع من معدل اقتطاع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 50 % لسنة 1986 إلى 55 % سنة 1987، لتعويض النقص المسجل في الجباية البترولية بانتقالها من 46.786 مليون دينار جزائري سنة 1985، إلى 21.439 مليون دج سنة 1986 نتيجة انخفاض سعر برميل النفط من 26،50 دولار أمريكي سنة 1985 إلى 13،5 دولار سنة1986

وكان للأزمة البترولية لسنة 1986 انعكاسات اقتصادية واجتماعية خانقة، هذا في إطار اقتصاد عالمي يتجه نحو نظام اقتصادي محدد، وهذا ما فرض على الاقتصاد الجزائري التحول الشيء الذي يفرض عليه نظام ضريبي ملائم لكل التغيرات. [2]

---

[1] -O.N.S**, Rétrospective statistique (1970-2002),** 2005,P : 233-236.
[2] -O.N.S, Statistique spécial N° 31, P : 56.

تبين دراسة النظام الضريبي الجزائري لما قبل الإصلاح أن هيكله تميز بالآتي:

– تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية، ونظام الضرائب العامة ولكثرة الإعفاءات وكثرة النصوص التشريعية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية.

– عدم مرونة النظام الضريبي.

– تشوه بنية النظام الضريبي (جباية عادية–جباية بترولية).[1]

– اختلال هيكل الإيرادات الضريبية، بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه، ويضاف إلى ما ذكر مشكلة الضغط الضريبي المرتفع كنتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، هذا الضغط قدر سنة 1986 محسوبا على أساس كل الاقتطاعات الضريبية بمعدل 45،6 %، و46 % سنة 1987 مما يعني الثقل الكبير للاقتطاعات الضريبية.

– الغش والتهرب الضريبي فقد كان للضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف أن يؤدي به إلى التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.[2]

– عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض، وذلك يعود إلى :

– القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات طابع إداري وسياسي وتقني.

– الحساسية المفرطة اتجاه الاستثمارات الأجنبية.

– القيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.

وهذا ما جعل الضريبة أداة ميتة غير قادرة على تحريك دواليب الاقتصاد.[3]

2– أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر :

يهدف الإصلاح الضريبي إلى أن تلعب الضريبة دورا جديدا لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد، بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية، وتوجيهها توجيها

2- ص ن. ع، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 1989، أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة، 1989، ص : 58.

3 –لمزيد من التفصيل انظر: حميد بوزيدة، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، ورسالة ماجستير، جامعة الجزائر، ص ص : 97 – 101.

[3] - F.M.I, La réforme fiscale en Algérie, contribution à la réflexion, rapport de F.M.I, 1988 P : 6.

يتماشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني سيما تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية.

والجدير بالذكر، أن الإصلاح الضريبي في الجزائر جاء في إطار الاتجاه العالمي نحو الإصلاح الضريبي الذي يعتمد على:

- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض أسعار الضريبة، فالضرائب بالدول النامية أوعيتها ضيقة، وأسعارها مرتفعة، مما ينجر عنه ظاهرة التهرب الضريبي وإرهاق فئات معينة بالضرائب يؤدي إلى عدم عدالة الضريبة وبهذا فتوسع الوعاء الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض الضغط الضريبي، ويتيح عنه الفرصة للعمل على تباين المعاملات الضريبية حسب النشاط والأفراد.

- إسهام الضريبة على القيمة المضافة ذات الأسعار المنخفضة، في إصلاح الضريبة على رقم الأعمال ذات الأسعار المرتفعة والمتعددة. [1]

- تحسين الإدارة الضريبية، بزيادة تأهيل موظفيها، وتجهيزها بالوسائل (بنايات، أجهزة الإعلام الآلي، سيارات التنقل،... الخ)، وهذا من أجل تحسين أداء ورفع مردوديتها مما يسمح لها بالإطلاع الكامل والدقيق على مجمل مداخيل الأفراد والنشاطات المختلفة.

- ويضاف إلى ذلك ما يلي:

- إن إدراج الضريبة على القيمة المضافة ضمن الهياكل الضريبية لما تتمتع به من مزايا كاتساع وعائها، ومساعدتها على تحصيل ضرائب أخرى حيادها واعتمادها على الشفافية بينت التجربة في البلدان التي اتبعتها إسهامها في رفع الإيرادات العامة بشكل معتبر (*)

---

[1]- Ahmed SADOUDI, la réforme fiscale, annales de l'I.E.D.F, .Koléa, Algérie, ANEP, 1995, P : 90.

(*) تمثلت الدول طبقة الإصلاح الضريبي واتبعت نظام الضريبة على القيمة المضافة إلى غاية 1988 في : اندونسيا، بوليفيا، تركيا، جاميكا، زيمبابوي، كولومبيا، كوريا، ملاوي، المغرب، المكسيك.

تقليص الأهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة حتى لا يقع هناك تعارض بين الأهداف في حد ذاتها.

تعزيز مصداقية النظام الضريبي باستقراره، هذا ما يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتمويل والاستثمار على المدى الطويل. [1]

يمكن إجمال أهداف الإصلاح الضريبي فيما يلي :

– تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار، وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات الناجم عن تعدد الضرائب من جهة، وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.

– خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الأخيرة مهيمنا عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار. [2]

– إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.

– المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد.

– تحسين شفافية النظام الضريبي، تبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.

[1]- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، د، م، ج، الجزائر 2003، ص: 155.

[2] - قدي عبد المجيد، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية 21 – 22 ماي 2002.

وبشكل عام، يمكن القول بأن الأهداف المسطرة قبل الشروع في الإصلاح الضريبي تمحورت حول:

- توفير الإيرادات الضريبية وكنتيجة للتوسع المنتظر في الأوعية الضريبية، وذلك بغرض النهوض بالجباية العادية من أجل ضمان تمويل نشاطات الدولة، ولتفادي صدمات الجباية البترولية.
- العمل على تحقيق توازن النظام الضريبي بالعمل على زيادة أهمية الضرائب المباشرة.
- تبسيط النظام الضريبي وجعله متناسقا ومنسجما مع أنظمة الدول الأخرى مواكبة للتحولات الدولية وعالمية الاقتصاد.

المطلب الثاني: مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر:

ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1991 على الجباية العادية وتضمن العناصر التالية:

- تعميم الضريبية الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة.
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على الأرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد تمخض عن هذا الإصلاح إحداث الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

1: الضريبة على الدخل الإجمالي :

جاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضا في السابق على المداخيل.

واشتمل نظام الضرائب النوعية السابق على:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية .

- الضريبة على الأرباح غير التجارية.
- الضريبة على مدا خيل الديون، الودائع، والكفلات.
- الضريبة على الإيرادات الفلاحية .
- الضريبة على المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية والغير مبنية
- الضريبة على ريوع الأسهم أو حصص الشركة و الإيرادات المماثلة لها
- الضريبة على المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية .

فالمادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(*) تنص على أن تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين الوارد ذكرهم في هذا القانون.[1]

تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية:

. ضريبة سنوية: أي أنها تفرض سنويا على المداخيل المحققة خلال السنة، مع استثناء الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيدا إذ تقتطع من مداخليهم الشهرية حسب سلم ضريبي شهري

. ضريبة وحيدة : بحيث تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف الدخل، المحددة بالمادة 2 من قانون الضرائب المباشرة.

- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط.
- ضريبة تصاعدية حيث تحسب وفق جدول تصاعدي، باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر، فإنها تخضع لمعدل نسبي.
- ضريبة شخصية حيث أنها تأخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بدفعها.
- ضريبة تصريحية تعتمد على تصريح المكلف بالضريبة إذ يلتزم الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل اكتتاب وإرسال قبل الفاتح أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب

(*) تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة نص المادة (1) من ق ض م.

[1] ـ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ، ص 05 ، 06 ، 16 .

المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي، وهذا لغرض تحديد أساس هذه الضريبة.[1]

ومما سبق من خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي، يمكن القول بأنها تتميز بالشفافية من جراء النظرة الشاملة والإجمالية لمجموع مداخيل المكلف، وكذا طريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة، كذلك تمتاز بكونها أكثر تحقيقا لقاعدة العدالة في الضريبة لكونها تأخذ في الحسبان المقدرة التكليفية للمكلف كتحديد حد أدنى معفى منه، والذي يمثل في طياته شريحة اجتماعية، بالإضافة على التصاعدية بالشرائح.

كما أن هذه الضريبة تمتاز بالبساطة سواء بالنسبة للمكلف، أو إدارة الضرائب، فبالنسبة للمكلف فإنه يكتفي باكتتاب تصريحي واحد عوض تصريحات متعددة إلى مصالح ضريبية مختلفة عن كل صنف من أصناف دخله.

أما بالنسبة لإدارة الضرائب، فإنها تكتفي بفحص تصريح واحد، تطبق عليه إجراءات موحدة فيما يخص ربط وتحصيل الضريبة، والطعن فيها، مما يسمح بتخفيض النصوص الضريبية، ومن ثمة العمل على استقرار النظام الضريبي في جانبه التنظيمي والقانوني.

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص التالية:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو حتى يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

– الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.

– الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح، أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.

– الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية.

– الأعضاء في الشركات المدنية بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

– المسيرون ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومسيرو شركات التوصية المحددة فيما يخص المكافآت عن وظائفهم.

– المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والنسب المئوية من الربح.

2 – الضريبة على أرباح الشركات:

جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة، وذلك من خلال أنها:

- تطبق دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي.
- تطبق دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية.
- تطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وأن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين، والأنظمة المعمول بها، كالقانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة و النظام المحاسبي المالي الجديد (FCS) .

تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية: إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.
- ضريبة تعتمد على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إرسال ميزانيته الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف:

– شركات الأموال (شركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة.

– المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

– الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة قوانين المالية. [1]

– الشركات المدنية التي لم تؤسس وفق نظام الشركات بالأسهم، ولكنها اختارت نظام الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهذا الطلب غير قابل للإرجاع خلال مدة حياة الشركة.

– الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تخضع اختياريا لهذه الضريبة، أرباح شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

يتوجب على الخاضعين لهذه الضريبة الآتي:

– مسك محاسبة منتظمة.

– اكتتاب وإرسال التصريح (الميزانية الجبائية).

---

[1] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ، ص 19 .

– تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج.

– الدفع التلقائي للضريبة (حسب تواريخ استحقاقها).

وتؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنيون في مقر شركتهم، أو إقامتهم، وإذا تعذر ذلك يلتزم الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي، بدفع الضريبة والغرامات المرتبطة بها.

تمنح الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات، بصفة مؤقتة، أو دائمة، وتحدد بموجب قوانين المالية، ويمكن قراءة بعض الإعفاءات حسب (المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) في الآتي :

– تعفى بصفة دائمة، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدون، وكذا الهياكل التابعة لها.

– تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب او الصندوق الوطني للقرض المصغر او الصندوق الوطني للتامين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على ارباح الشركات لمدة ثلاث 03 سنوات إبتداءا من تاريخ بداية الاستغلال، وترفع مدة الإعفاء إلى ست 06 سنوات، إذا كانت هذه النشاطات تمارس مناطق يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم وذلك منذ تاريخ بداية الاستغلال .

وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 ثلاثة عمال على الاقل لمدة غير محدودة . [1]

- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والمنظمات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات [2].

---

[1] ـ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ،ص 50

[2] ـ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015،ص 51

– تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبير والصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 15 % لفائدة ولايات الهضاب العليا و 20 % لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس (05) سنوات إبتداءا من أول يناير سنة 2004 ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات (المادة 8 من قانون المالية لسنة 2004).

يتمثل الربح الخاضع للضريبة من الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات مهما كانت طبيعتها، بشرط أن تنجزها المؤسسة بما في ذلك التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول.

إن الربح الصافي يحدد بالفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، مقتطعا منها الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال، أو الشركاء خلال هذه الفترة.

يقصد بالأصول الصافية الفائضة في قيم الأصول (أصول ثابتة، أصول متداولة.الخ) من بين مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير (الاهتلاكات المالية، المؤونات).

فيما يخص الزيادات المالية يجب أن توضع الزيادات، النقدية، أو العينية المقدمة لمؤسسة (حصص في رأس المال) عند إنشائها لا تخضع للضريبة، ونفس الشيء بالنسبة لهذه الزيادات عندما تقدم خلال فترة الاستغلال، وبذلك فإن الربح الصافي يجب أن تحسم منه الزيادات الممنوحة للمؤسسة خلال فترة الضريبة.

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط،وإنما تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي.

ويصطلح على الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساساً لاقتطاع الضريبة على أرباح الشركات، ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي:

الربح الخاضع = الربح المحقق + التعديلات الجبائية.

الربح الجبائي = الربح المحاسبي+الأعباء القابلة للحسم– الأعباء غير القابلة للحسم

تتمثل الأعباء القابلة للحسم في :

أ – الخسائر المرحلة للخمس سنوات السابقة (الأخيرة) أخذ المشرع الضريبي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بمبدأ سنوية الربح، وسنوية الضريبة، الأمر الذي ترتب عليه مبدأ آخر هو مبدأ استقلالية السنوات الضريبية أي كل سنة تعتبر وحدة زمنية منفصلة عما قبلها وعما بعدها، وبذلك فإن لكل سنة إيراداتها وعليها نفقاتها، وأنه لا يجوز ترحيل خسارة سنة إلى سنة تالية، فحفاظا على رأس مال المشروع الذي يمثل الضمان العام للدائنين ولتمكين المشروع من الاستمرار في مباشرة نشاطه، وبالتالي يستمر كمصدر للمساهمة في النفقات العامة عن طريق ما يدفعه من ضرائب، فقد سمح المشرع الضريبي بخصم الخسارة التي تصيب الشركة في سنة من السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات.

ب – الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات المهنية بمقابل و المقدر بـ: 70 % في حالة فائض ناتج عن الاستثمار المتنازل عنه اكتسب منذ أقل من ثلاث سنوات (الأجل الأقصى).

أو 35 % في حالة الاستثمار المتنازل عنه اكتسب منذ ثلاث سنوات أو أقل (طويل الأجل).

ج – تحديد حد أقصى حسب قانون المالية للسنة 2015 يقدر بـ 1.000.000 دج فيما يخص الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري .[1]

[1] ـ المادة 169من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015، ص 66

مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج أما مصاريف الرعاية والإشهار الرياضي للأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب المسموح بخصمها عند تحديد الربح الضريبي، وبشرط أن لا تتجاوز نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

أما الأعباء غير القابلة للحسم: فإنها تمثل تجاوزاً عن مبالغ الأعباء المسموح بها جبائيا ومن أمثلتها نجد:

أ – مصاريف الاستقبالات والاحتفالات من إطعام و فندقه والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة .[1]

ب – الغرامات والعقوبات الجبائية والتعويضات إن الغرامات والعقوبات والتعويضات التي تدفعها الشركة نتيجة لمخالفة أحكام القانون الضرائب لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم حتى لا تستفيد الشركة من خطأها ولعدم تشجيعها على مخالفة قانون الضرائب.

ج – تحديد أساس لا يتجاوز مبلغه 1000.000 دج لحساب إهتلاك السيارات السياحية غير أن سقف 1000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية .[2]

تحسب الضريبة على أرباح الشركات حسب عدة أنظمة وهي:

تحسب الضريبة على أرباح الشركات بمعدل عام 30 % ابتداء من 1998 ثم عرف معدلها تذبذبا واستقر سنة 2015 على معدل 23 %.

تحدد قائمة الأملاك العقارية والمنقولة التي لها الحق في الاستفادة من المعدل المخفض بموجب قوانين المالية.

---

[1]- المرجع نفسه .

[2]- المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015، ص 67

يتعين على المؤسسات التي ترغب في الاستفادة من المعدل المخفض، مسك محاسبة قانونية ومنتظمة، كما يتعين عليها أن تذكر بصفة متباينة في التصريح السنوي للنتائج (الميزانية الجبائية)، الأرباح التي قد تخضع للمعدل المخفض.

وترفق التصريح بقائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها، وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.

هناك معدلات خاصة تتمثل في:

– القرض الضريبي الذي يعني بالقرض الضريبي إمكانية الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على الأرباح الشركات من أن يحسم من مبلغ الضريبة بسبب نشاطه، مبالغ الاقتطاع من المصدر الناتجة من عائدات رؤوس الأموال المنقولة، وللإشارة فإن هذه العائدات تدخل ضمن نتائج المؤسسة، أي عندما يتم تقييدها في خصوم و أصول حساب ما.

ويحدد معدل الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

– **10 %** من عائدات الديون والودائع والكفالات ويمثل هذا الاقتطاع، قرضاً ضريبياً يخصم من مبلغ الضريبة.

– **40 %** بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية او لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

– **20 %** بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في اطار عقد تسيير الذي يخضع الى الاقتطاع من المصدر يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا ؛

– **24 %** على ما يلي:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى، أو تستعمل في الجزائر.

• المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتها، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتيازات ذلك.[1]

الاقتطاع من المصدر على مدا خيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر

تخضع المداخيل المحققة من طرف المؤسسات التي لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات حسب المعدلات المذكورة سابقاً.

ويطبق الاقتطاع من المصدر عندما يدفع مدين مقيم بالجزائر لشركات تخضع للضريبة على أرباح الشركات التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، ذلك على ما يلي:

• المبالغ التي تدفع مقابل خدمات من نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.

• الحاصلات التي يقبضها المخترعون، إما بعنوان امتياز رخصة استغلال براءاتها، وإما بعنوان التنازل عن علامة الصنع، أو أسلوبه أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- **10 %** بالنسبة للمبالغ :

• المدفوعة للشركات الأجنبية للنقل البحري إلا إذا أشير لها ضمن اتفاقية جبائية دولية بين الجزائر والدولة الأصلية لهذه الشركات من أجل تفادي الازدواج الضريبي في الدولتين، ويتم الاقتطاع من المبلغ الإجمالي، لرقم الأعمال المقبوض، ويغطي هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.[2]

يخضع وعاء الاقتطاع من المصدر بـ 60 % على المبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات، بموجب عقد اعتماد إيجاري دولي لأشخاص غير مقيمين بالجزائر.

---

[1] ـ المادة150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ،ص 60

[2] ـ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015،ص 60

وفي حالة كون الخدمات مصحوبة، أو مسبوقة ببيع تجهيزات في إطار نفس العقد، أو الصفقة نفسها، فإن مبلغ هذا البيع لا يخضع للاقتطاع من المصدر بشرط أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة ومتميزة.[1]

ولا تدخل الفوائد المدفوعة من أجل التسديد الآجل لسعر الصفقة، في أساس فرض الضريبة ولحساب الاقتطاع، تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به عند تاريخ إمضاء العقد، و الملحق الذي تستحق بصدد هذه المبالغ.

وللإشارة، فإنه يجوز للمؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر، أن تختار نظام فرض الضريبة على الأرباح الحقيقية.

يدفع الاقتطاع من المصدر عند دفع المبالغ إلى المؤسسات الأجنبية حسب الكيفيات التالية:

- يسلم للمعنيين وصل يستخرج من دفتر ذي قسائم تقدمه الإدارة.
- يحسب مبلغ الدفع بتطبيق المعدل المعمول به على مدفوعات (تسديدات) الفترة.
- يجب دفع الحقوق خلال العشرين **(20)** يوما التي تلي الشهر، أو الثلاثي الذي تتوجب فيه هذه الحقوق، إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة التابع لمقر أو سكن الأشخاص الشركات والمؤسسات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة للضرائب.
- يرفق كل دفع بجدول إشعار في نسختين يكون مؤرخاً، وموقعاً من طرف الجهة القائمة بالدفع.

ويحتوي جدول الإشعار بالخصوص على البيانات التالية :

- تسمية الهيأة الجزائرية صاحبة الأشغال وعنوانها.

---

[1] المادة 156من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،طبعة 2015 ، ص 62-

– اسم الشركة وعنوان مقرها، والمكان الذي تنجز فيه المؤسس الأجنبية أشغالها في الجزائر، أو تؤدي فيه خدماتها.

– رقم التعريف الإحصائي الخاص بالمؤسسة الأجنبية.

– الشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات.

– أرقام الوصلات المسلمة لإثبات هذه الاقتطاعات.

– طبيعة الأشغال، أو الخدمات المنجزة.

– المبلغ الإجمالي الكلي للمدفوعات الشهرية التي تمت، والمبلغ الكلي للاقتطاعات المطابقة لها.[1]

في حالة غياب وعدم الدفع خلال شهر معين.

يجب إيداع جدول إشعار يتضمن " لا شيء" يبين فيه أسباب عدم الدفع.

– يجب على المؤسسات البنكية أن تتأكد قبل القيام بأي عملية لتحويل الأموال من أن المؤسسات الأجنبية قد قامت بالوفاء بكامل التزاماتها الجبائية، وذلك بإلزامها إحضار شهادة إثبات دفع الضريبة المسلمة من طرف قابض الضرائب الكائن بمقر إنجاز الأشغال.

تلتزم المؤسسات التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر، والتي تتوفر على إقامة مهنية دائمة بـ:

- إرسال نسخة من العقد في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى مفتش الضرائب التابع لمقر إقامتها بالجزائر.
- إعلام مفتشيه الضرائب على كل تعديل في العقد خلال العشرة (10) أيام من تأسيسه.[2]

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بالكيفية التالية:

يمكن التمييز بين حالتين فيما يخص دفع الضريبة على أرباح الشركات وهما:

---

[1] ـ المادة 159 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ،ص 63

[2] ـالمادة 159 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 201 ، ص 63

شركات تزاول النشاط والشركات حديثة النشأة.

بالنسبة لشركات تزاول النشاط، فيترتب على المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاث(03) تسبيقات ورصيد التسوية (إبتداءا من سنة 2000 حسب قانون المالية 2000) كالتالي:

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس
- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان
- التسبيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر

وتدفع هذه التسبيقات خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

يساوي مبلغ كل تسبيق **30%** من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في أخر سنة مختتمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم سنة مالية.

يدفع رصيد التسوية على الأكثر إبتداءا من الأجل المحدد لإيداع التصريح الخاص بالضريبة على الأرباح الشركات (31 مارس) إلى غاية 15 أفريل).

وفيما يخص الشركات حديثة النشأة، تساوي كل تسبيق **30 %** من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر (الربح المقدر) بنسبة **5 %** من رأس المال الاجتماعي المسخر.

تسمح الضريبة على الأرباح الشركات عند سدادها في شكل أقساط مؤقتة من تخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة، وبتمويل دوري للخزينة العمومية. كما أن اتجاه معدلها نحو الانخفاض قد يسهم في تحسين قدرة المؤسسات على التمويل الذاتي، وتحفيز الادخار.

كما تشكل الإعفاءات إنفاقا ضريبيا تهدف إلى تشجيع النشاطات والقطاعات المراد النهوض بها، ودعم القطاع الخاص. يضاف إلى هذا، فإن إخضاع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض من شأنه دعم تحديث وسائل إنتاج المؤسسات. [1]

3- الرسم على القيمة المضافة:

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم من خلال قانون المالية لسنة 1991 الذي يدخل الرسم على القيمة المضافة بدلا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالمميزات التالية:

- يشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي.
- يعد ضريبة قيمة ، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.
- يعتبر ضريبة بسيطة، نظرا لقلة المعدلات المستعملة.
- يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة، أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي.
- يسمح بضمان عدالة ضريبية أكبر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن (محليا) ومثيلتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.

وفي هذا الإطار، لقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة، أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة. [2]

---

1 - للإشارة انتقل معدل الضريبة على أرباح شركات الأشخاص المعنوية من 50 % سنة 1990، إلى 42% سنة 1991 ثم 30% سنة 1998 اما سنة 2015 فقد اصبح 23 % المرجع: قوانين المالية لسنوات: 1991، 1992، 1999، 2015.

1- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، مرجع سابق، ص : 231.

– يسدد مبلغ الرسم بطريقة مجزأة في كل مرحلة، نظرا لأن الخاضعين لها، يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبينة في فواتير المشتريات، أو الخدمات. وتسمح هذه الطريقة بـ:

– إمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة.

– تخفيض العبء الضريبي المحمل على المنتج الأخير، وذلك بتوزيع أخطار الإفلاس (في حالة الرسم المستحق على المبيعات يفوق بكثير الرسم المدفوع عن الشراء) على مختلف مراحل الدورة الاقتصادية.

– تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، ومن ثم تعد وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي. ويطبق الرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع والأعمال العقارية. والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، أو عرضية.

– كما يطبق هذا الرسم أيا كان شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص:

– الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة، أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

– عمليات الاستيراد.

وتجدر الإشارة إلى أن عمليات البنوك والتأمين كانت قبل الإصلاح الضريبي تخضع للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وفي الفترة 1992– 1994 عوض هذاالرسم بالرسم على عمليات البنوك والتأمين على رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسات البنكية وشركات التأمين، ويعتبر غير قابل للخصم، وحددت نسبته على جميع العمليات البنكية والتأمينات بـ 10% كمعدل عام، غير أنه حدد معدل مخفض بنسبة**7 %** يطبق على:

– التأمين من الأخطار، بما في ذلك أخطار الحرائق التي تصيب وسائل النقل بالسكة الحديدية والنقل الجوي والبحري.

– إعادة التأمين بجميع أنواعه.

- التأمينات المؤقتة على الحياة.

وبمجيء قانون المالية لسنة 1995، تم إدراج عمليات البنوك والتأمينات ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وأصبحت إبتداءا من أول جانفي 1995 العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين تخضع للمعدل المخفض من الرسم على القيمة المضافة بمعدل 13 % مع الحق في الخصم، وأن التغير في هذا المعدل يكون بموجب قوانين المالية. تمنح إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة، وتحدد بموجب قوانين المالية وتشكل هذه الإعفاءات إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة، كما تعتبر إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية قطاعات النشاط والمنتجات والخدمات. وعموما تستجيب هذه الإعفاءات إلى الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.[1] وقد عدلت معدلات الرسم على القيمة المضافة بغرض تقليص عددها، وخفض معدلاتها على النحو الذي يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

قانون المالية / المعدلات	قانون المالية لسنة 1992	قانون المالية السنة 1995	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 2001
المعدل الخاص المخفض	% 7	% 7	% 7	% 7
المعدل المخفض	%13	%13	%14	ملغى
المعدل العادي	%21	%21	% 21	%17
المعدل المرتفع	%40	ملغى	/	/

المعدل المخفض 7% (قانون المالية لسنة 2001)

<u>المصدر</u>: قوانين المالية للسنوات: 1992 – 1995 – 1997 – 2001

4 – إصلاح هيكل الإدارة الضريبية: في إطار تحديث الإدارة الضريبية شرع في الانتقال نمط إداري أفقي حسب الوظائف(الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة،..)، نحو

[1]- المادة 42من قانون الرسم على رقم الاعمال ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2015 ، ص 201

نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين بإقامة مراكز الضرائب، ومديرية المؤسسات الكبرى [1].

يتم تسيير المكلفين الكبار، من طرف مديرية المؤسسات الكبرى، بينما تتولى مراكز الضرائب بتسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة، بدلا من المفتشيات والقابضات.

بينما المكلفين الصغار وفق النظام الجزافي الذين قدر عددهم سنة 2003 بـ 730.000 مكلف.

سيلحقون بمراكز الضرائب الجوارية التي تعتمد على التدخلات في عين المكان، وتكثيف الرقابة بالإضافة إلى هذا سيتم تدريجيا إنشاء مفتيشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية، التبغ والكحول، الجباية المحلية والفلاحية.

4-1-بالنسبة لمراكز الضرائب، فقد أعلن كمشروع جديد بتاريخ 19 سبتمبر 2001، بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي، الذين لا يقل رقم أعمالهم عن ثلاثون مليون دينار جزائري(30.000.000 دج).

في الواقع يعبر هذا التنظيم الجديد عن الاستجابة لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي تمثل نسبة 4،36 % من مجموع المكلفين بالضريبة، وتساهم في حدود 25 % من الإيرادات الضريبية العادية أي ما يعادل3، 4 % من الناتج المحلي الإجمالي[2].

تهدف مراكز الضرائب إلى:

---

[1] - محمد قيدوش، مدير العمليات الجبائية، اليوم الإعلامي للإصلاحات الجبائية، مشروع مراكز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، 16 جوان 2005

**- للإشارة، بلغ عدد المكلفين احسب النظام الجزافي سنة 2003: 730000. مكلف بمساهمة قدرها 5% من إجمالي الإيرادات الضريبية العادية، وبنسبة 0.68 ٪ من الناتج المحلي الإجمالي .المرجع
Ministère des finances Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I,.N° :12, 2003

[2] - Ministère des finances, Direction générale des impôts , la lettres de la D.G.I.N°20, Avril 2002.

– توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد، الملف الواحد لمختلف عمليات تحديد الوعاء، التحصيل، النزاع الرقابة الجبائية.

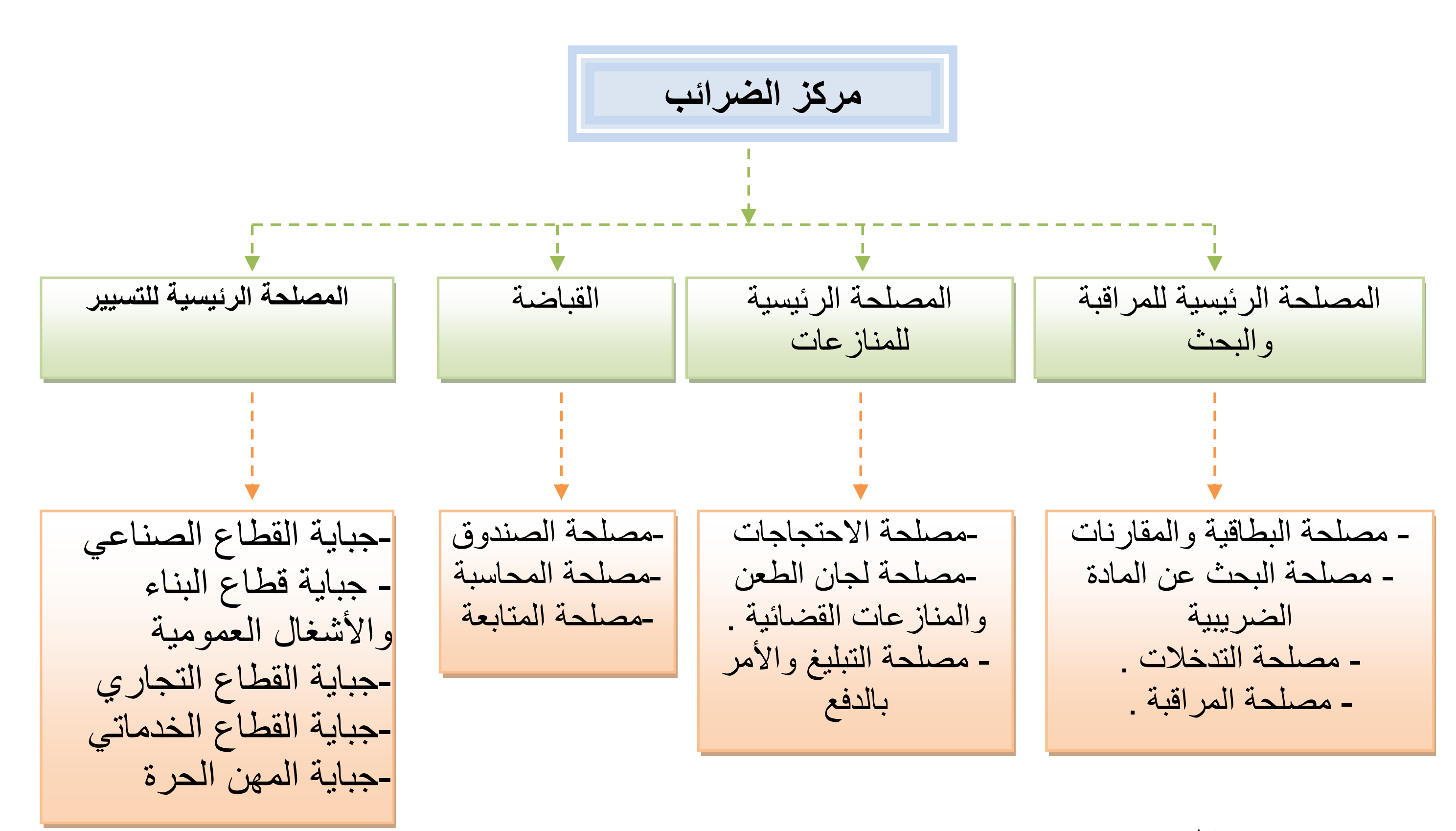
– تخفيض عدد المصالح القاعدية.

– تنسيق الإجراءات.

– تحديث العمليات والإجراءات الضريبية عن طريق استغلال شبكة الانترنت والأنترنت.

- العمل تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة إعلام واستقبال المكلفين.[1]

الشكل رقم (04) هيكل مركز الضرائب



- **المصدر: Ministère des finances، Direction générale des impôts، la lettres de la D.G.I. 21 FEVRIER 2009 .**

[1] - Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I, vos impôts pour 2003.

يلقى إنشاء مراكز الضرائب دعما من طرف خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وكان متوقعا تعميم انطلاقها سنة 2003، لقد تأخر نتيجة التأخر في انطلاق مديرية المؤسسات الكبرى.

4-2-مديرية المؤسسات الكبرى، فإنها تتضمن الشباك الوحيد للمؤسسات البترولية، والأجنبية، والتي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دينار جزائري.

تنظم هذه المديرية في مصالح متخصصة، بدلالة القطاعات المهنية، وتشكل المكان الذي للتصريح والدفع للضرائب الرئيسية، وتسير الملفات الجبائية من حيث الإعلام، الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات.

4-2-1 - أهداف مديرية المؤسسات الكبرى: تهدف هذه المديرية إلى مايلي:

- ضبط تفعيل الجباية البترولية، جباية المحروقات.
- تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح وعاء، تحصيل، رقابة جبائية، منازعات، استقبالات في هيئة واحدة وملف واحد.
- التخصص في التسيير والرقابة على الملفات، وفي عين المكان للشركات البترولية وشبه البترولية.
- تخصيص عمليات التحصيل (جباية المحروقات، والجباية العادية).
- تسهيل وتبسيط الإجراءات من بينها "إلغاء جداول الضريبة على أرباح الشركات واستعمال التصريح التلقائي المصحوب بالتسديد مع السماح للمكلفين باسترداد فوائض التسبيق، أو الرسم على القيمة المضافة بشكل أسرع والنشر الآلي لكل العمليات الجبائية، تأسيس، رقابة، تحصيل منازعة، التسيير، الجباية البترولية، مع التعيين الأوتوماتيكي لتاريخ التصريح والتحصيل".

4-2-2 -هيكل مديرية المؤسسات الكبرى: تتشكل من خمس مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديرات الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للتحصيل.

تعتبر مديرية المؤسسات الكبرى مصلحة جبائية من المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للضرائب، تتواجد في بن عكنون بالجزائر العاصمة على أن يتم إنشاء فرعين لها في كل من قسنطينة ووهران مستقبلا.

شرع في عمل مديرية المؤسسات الكبرى فعليا في جانفي 2006، على الرغم من الانطلاقة الرسمية في 15 جوان 2005.[1]

5-جوانب أخرى من الإصلاح الضريبي:

- تركيز نشاط المديرية العامة للضرائب عل مهامها الضريبية الحقيقية، وتحويل تسيير مالية الجماعات المحلية إلى المديرية العامة للمحاسبة، بحيث تم بتاريخ 03 نوفمبر 2004 تحويل 668 قباضة تسيير بهياكلها وموظفيها البالغين 4.000 عون ضريبي.
- إصلاح الضرائب على التجارة الخارجية بمراجعة التعريفة الجمركية
- إصدار قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002. [2]

[1]- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 /02/ 2009 يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحيتها

[2] - Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I.N°20, Avril 2005

خلاصة

خلصنا من دراسة هذا الفصل أن الإصلاح الضريبي اقتضته التحولات الاقتصادية في العالم، والاتجاه العالمي نحو إصلاح الأنظمة الضريبية المرتكز أساسا على توسيع الوعاء الضريبي، وترشيد معل الضريبة، وتبسيط النظام الضريبي.

يستهدف الإصلاح الضريبي تحقيق الكفاءة والعدالة، ويشمل إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الإداري والمجتمع الضريبي.

بالنسبة للجزائر، فإن الإصلاح الضريبي لسنة 1991 جاء لمواكبة الإصلاحات المنتهجة مع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات في خضم الانتقال من اقتصاد موجه نحو اقتصاد السوق، بهدف الحد من العجز الموازني والنهوض بالاستثمار وتسريع النمو الاقتصادي.

يعتبر الإصلاح الضريبي في الجزائر إصلاحا تدريجيا، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الإصلاح لسنة 1991، إذ لم تخلو قوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992 إلى يومنا من تعديلات ضريبية، وصدور قانون الإجراءات الضريبية سنة 2002 بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الضريبية في شكل إنشاء مراكز الضرائب، والمديرية العامة للمؤسسات الكبرى.

الفصل الرابع :

دراسة تحليلية من خلال مؤشرات الأداء لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر

تمهيد:

إن للإصلاح الضريبي عدة أثار على مختلف الأصعدة سواء المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية فقد عرف المجال المالي تحول اهتمام الدولة إلى الاعتماد على الجباية العادية بشكل أكبر مما كان عليه الحال قبل الإصلاحات في توفير الموارد لميزانية الدولة، ومحاولة تحسين مردودية الحصيلة الجبائية العادية مقارنة مع الجباية البترولية.

وسيتم من خلال دراسة مؤشرات التسيير ومدى التنسيق الحاصل بين تحديد الوعاء الضريبي والتحصيل، والحصيلة المحققة من خلال دراسة مؤشرات التسيير سوءا بالنسبة للوعاء أو التحصيل بالإضافة إلى مجمل المؤشرات الأخرى المؤثرة على حجم التحصيل الضريبي، وتحليل واقع التسيير الجبائي للمديرات الولائية بعينة الدراسة خلال الفترة من 2004 الى 2011، من أجل تقييم نجاعة مؤشرات التسيير في إرساء قواعد فعالة تأسيس وتحصيل الضريبة في النظام الجبائي الجزائري والوقوف على أهم امكانياته وتحديد نقائصه.

المبحث الأول: التسيير الجبائي بالمديريات الولائية للضرائب من خلال مؤشرات الأداء

إن تسيير المصالح الجبائية من خلال مؤشرات الأداء "مؤشرات عقد النجاعة" يعكس كون أن الإدارة الضريبية هي أداة مهمة للنظام الضريبي وبالتالي فإن مؤشرات أداء الإدارة الجبائية بصفة عامة تبرز كل مراحل تنفيذ ذلك النظام، ابتداء من فرض الضريبة (الوعاء)، التحصيل، الرقابة الجبائية ومعالجة المنازعات والطعون وحتى تسيير الموارد البشرية والعلاقات العمومية، وهي جوانب تسمح بتقييم فاعلية النظام الضريبي، من خلال الدلائل والتحليلات التي تبرزها، وهو ما سيتم تحليله على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية.

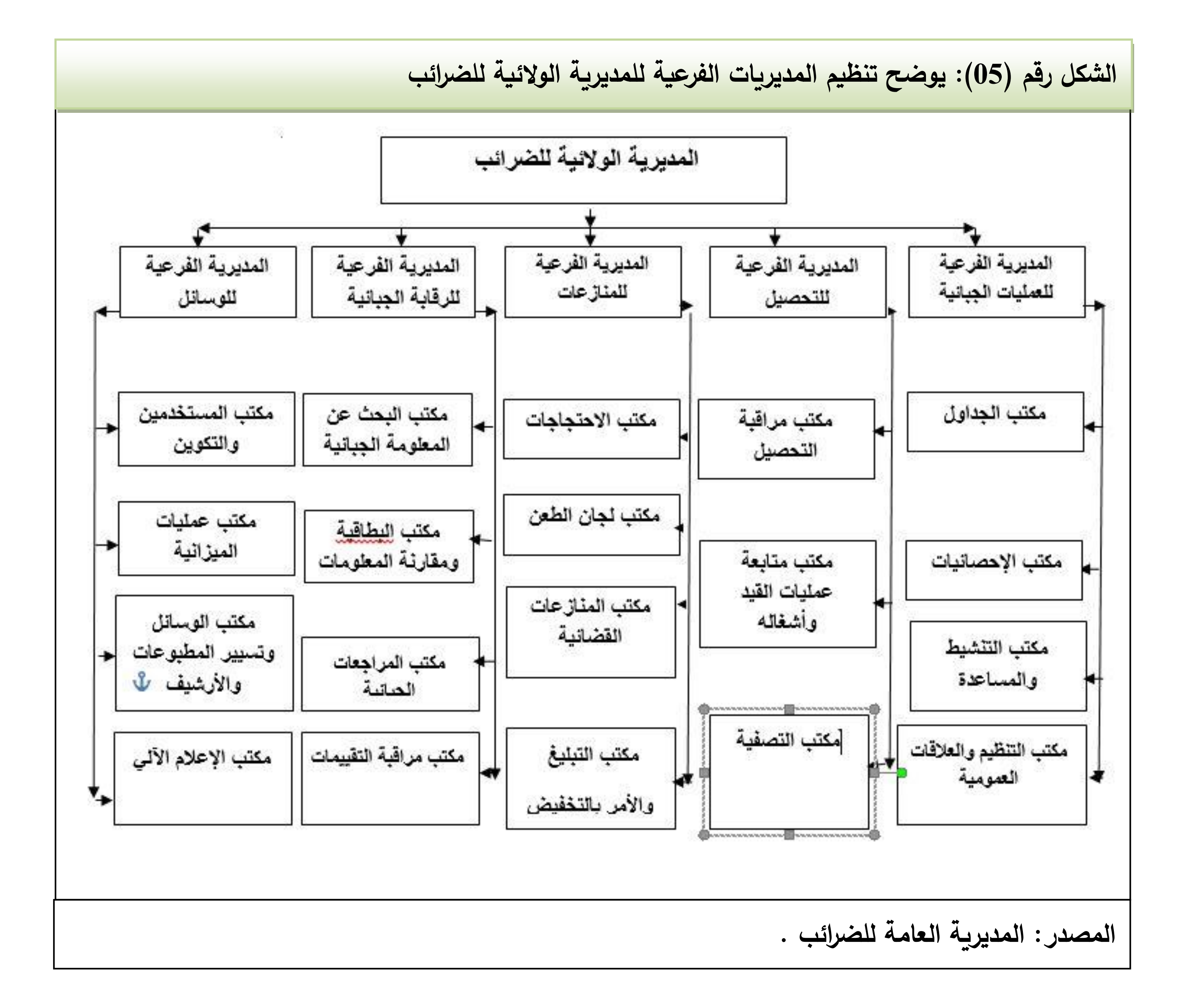
المطلب الأول: الإطار التنظيمي للمصالح الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب

المصالح الجبائية الولائية لها إطار تنظيمي يسمى المديرية الولائية للضرائب والذي ينقسم بدوره إلى مصالح داخلية والمتمثلة في المديريات الفرعية وأخرى خارجية وهي مصالح الوعاء ومصالح التحصيل.

1-المديريات الفرعية: تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية وكما يوضحها الشكل رقم(05) كما يلي: [1]

[1] - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 20،2009، ص17.

الشكل رقم (05): يوضح تنظيم المديريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب .

1-1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF) : وتكلف لا سيما بما يأتي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي:

مكتب الجداول، مكتب الإحصائيات، مكتب التنظيم والعلاقات العامة، مكتب التنشيط والمساعدة.

1-2-المديرية الفرعية للتحصيل(SDR): وتكلف لا سيما بما يأتي:

التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاث(03) مكاتب هي:

مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، وأخيرا مكتب التصفية

1-3-المديرية الفرعية للمنازعات(SDCX) : وتكلف لا سيما بما يأتي:

- معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

والمديرية الفرعية للمنازعات تتكون من أربعة (04) مكاتب هي:

مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية، ومكتب التبليغ والأمر بالصرف (والأمر بالتخفيض).

1-4-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية(SDCF): وتكلف لا سيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها.

وتتكون المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي:

مكتب البحث عن المعلومة الجبائية الذي يعمل على شكل فرق، مكتب البطاقيات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية والذي يعمل في شكل فرق، ومكتب مراقبة التقييمات والذي يعمل هو الآخر على شكل فرق.

1-5-المديرية الفرعية للوسائل(SDM): وتكلف لا سيما بما يأتي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب هي: مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ومكتب الإعلام الآلي.

2-مصالح الوعاء (المفتشيات):

إن الهيئة المسؤولة عن الوعاء "فرض الضريبة" تسمى بالمفتشية "inspection" وهي تضم أربعة (04) مصالح: مصلحة التدخل، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة، ومصلحة جباية العقارات وكل ما يتعلق بعملية التنازل عن العقار (البيع، الهبة الوراثة.........).

3-مصالح التحصيل (القباضات):

إن الهيئة المسؤولة عن التحصيل تسمى قباضة الضرائب، وهي هيئة قاعدية مهمتها الرئيسية تحصيل الضريبة وتضم ثلاثة(3) أقسام هي: قسم شباك التحصيل، قسم المحاسبة، وقسم المتابعة.

وهناك قباضات أخرى تهتم بالتحصيل وهي قباضات التسيير بالنسبة للبلديات والمستشفيات، فبالإضافة إلى التسيير المالي للبلديات والمستشفيات تقوم بتحصيل الرسم التطهيري والعقاري اللذان يعودان بدرجة أولى إلى إيرادات ميزانية البلدية.

باستثناء مديريتي الضرائب لولايتي إيليزي وتندوف فهما مكونتان من ثلاث (03) مديريات فرعية:[1]

1. **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل**، تضم:
   - مكتب الجداول والإحصائيات.
   - مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية.
   - مكتب مراقبة التحصيل.
   - مكتب متابعة العمليات وأشغال القيد والتصفية.
2. **المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية**، تضم:
   - مكتب الاحتجاجات.
   - مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.
   - مكتب التبليغات والأمر بالصرف.
   - مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

[1] http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02.© Direction Générale des Impôts (DGI)

3. **المديرية الفرعية للوسائل**، تضم:

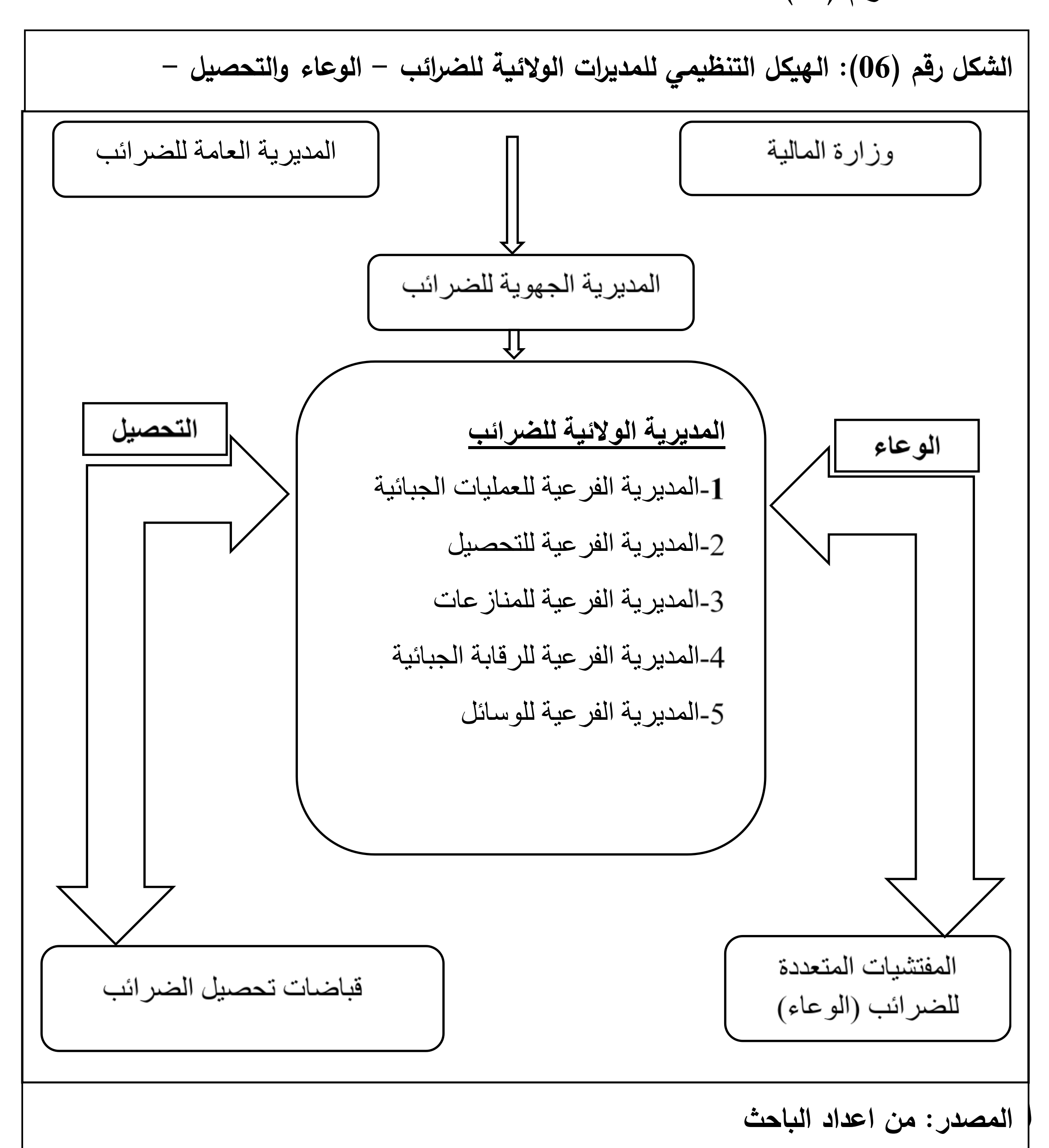
أ) مكتب المستخدمين والتكوين.

ب) مكتب العمليات الميزانية.

ج) مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

من خلال ما عرضناه، يمكن تقديم الهيكل التنظيمي للمصالح الجبائية بعينة الدراسة من خلال الشكل رقم **(06)**.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمديرات الولائية للضرائب – الوعاء والتحصيل –



المصدر: من اعداد الباحث

المطلب الثاني: مهام المصالح الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب

وبصفة عامة تتمثل مهام المديريات الولائية للضرائب فيما يلي:[1]

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقوّيم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّيم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

[1] http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02.© Direction Générale des Impôts (DGI)

- تقدّير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوّين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: مؤشرات الاداء للمصالح الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب

تعتمد بيئة الأنظمة الضريبية الحديثة، على التصريح الطوعي للمكلفين الضريبيين عن أوعيتهم الضريبية انطلاقا من حسن نيتهم إلى أن يثبت العكس، وتعد الرقابة الجبائية الآلية الضرورية التي تخول الإدارة الضريبية مراجعة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص، إضافة إلى عدم احترام الالتزامات الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى تشكل وسيلة فعالة تضمن ردع المكلفين وتحسسيهم بان إدارة الضرائب ذات حضور دائم، لذلك اعتمدت المديرية العامة للضرائب منذ سنة 2003 على أسلوب التسيير بواسطة عقود النجاعة، والذي يقوم على جملة من المؤشرات تسمى بمؤشرات الأداء أو التسيير، وهي مصنفة حسب مختلف وظائف المديريات الولائية للضرائب، من حيث الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات والموارد البشرية والعلاقات العامة، انطلاقا من مؤشرات الوعاء لارتباطها المباشر بالسلوك الجبائي للمكلفين من خلال الالتزام بالتصريحات التي تعد المصدر الأساسي لأوعية مختلف الضرائب والرسوم، وما ينعكس على ذلك في مجال التحصيل الضريبي، وقد يختلف أو يتفق كثير من المختصين حول مدى نجاعة هذا الأسلوب وفعاليته على مستوى التطبيق الميداني مما يجعل من الصعوبة بما كان إبراز الايجابيات والنقائص في مجال التسيير الجبائي وفقا لهذه المؤشرات.

المطلب الأول: مؤشرات الوعاء والتحصيل

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكليفية، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكليفية، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة.[1]

تعطي مؤشرات الوعاء صورة أولية على سلوك المكلفين، كونها قائمة على الضبط النهائي للتصريحات وللمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة. وبالتالي فان القراءة الأولية لقيمة أي مؤشر من مؤشرات الوعاء تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة، وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنسبة للمكلفين.

أولا: مؤشرات الوعاء

1-مؤشرات التصريحات الشهرية: وترتكز مؤشرات التصريحات الشهرية على النقاط التالية:

- مدى التحكم في الوعاء " A1، A2، A3" من خلال حصر الفئة الجبائية عدديا وفقا لنظام التصريح الحقيقي
- درجة الوعي الجبائي لدى المكلفين A1 من خلال مدى الالتزام بالتصريح الشهري بصفة عادية وتلقائية.
- مدى متابعة الإدارة الجبائية للفئة المتغيبة A2 من خلال عملية تنبيه المكلفين غير المتحمسين للتصريح بصفة تلقائية إلا إذا تم استدعاؤهم.
- مدى مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين A3 حيث أن ارتفاع مؤشر التصريحات الشهرية بعلامة لا شيء تجلب الشكوك بخصوص أمانة أصحابها،

[1] - محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري، الجزائر، 2010، ص26، غير منشورة.

وتستوجب التأكد من صحة هذه التصريحات حتى وان تم إيداعها في الوقت المحدد.

2-مؤشرات التصريحات السنوية: كلما كانت المؤشرات الشهرية ذات مصداقية، أدت إلى نتائج أفضل فيما يخص المؤشرات السنوية.

وتنقسم هذه الأخيرة إلى ثلاث فئات:

2-1-التصريحات السنوية في الوقت المحدد: وتمثل معدل الالتزام التلقائي حسب صنف الدخل كما يلي:

- الأشخاص المعنيون:

A4= عدد التصريحات "IBS" "G4" في الوقت المحدد / الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب X 100

- الأشخاص الطبيعيون:

A5= عدد التصريحات "BIC" "G11" المودعة في الوقت المحدد / الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب X 100

A6= عدد التصريحات وفقا لنظام المراقب "فئة المهن الحرة BNC " المودعة في الوقت المحدد / الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب X 100

A7= عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم (IRG DOM)"G1" المودعة في الوقت المحدد / الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب X 100

IRG DOM وهي الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا لموطن التكليف، والمرتبطة بالمكلفين الذين يمارسون نشاطا خارجه إقليم اقامتهم.[1]

إن عملية تقييم حجم التهرب الضريبي بناءا على هذه المؤشرات "التصريحات السنوية في الوقت المحدد" ترتكز على مدى الالتزام التلقائي للمكلفين بالواجب الجبائي

---

[1] - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص 19.

والمتمثل في التصريح السنوي وهذا حسب صنف الدخل "أرباح الشركات، أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة).

2-2- مؤشرات التصريحات المتأخرة:

-الأشخاص المعنويون:

$$A8 = \frac{\text{عدد التصريحات "IBS" "نموذج G4" المتأخرة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

الأشخاص الطبيعيون:

$$A9 = \frac{\text{عدد التصريحات "BIC" "نموذج G11" المتأخرة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

$$A10 = \frac{\text{عدد التصريحات "BNC" "نموذج G13" المتأخرة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

ان ارتفاع معدل هذه المؤشرات يدل على أن هناك محاولات اكبر للتهرب من دفع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين، والمكلف الذي يقدم تصريحا متأخرا بدون تبرير يعد متهربا ضريبيا حتى يثبت عكس ذلك (تقديم التصريح)، كما أن التصريحات المتأخرة تؤثر سلبا على عملية التصريح على مستوى المفتشيات وتستلزم تكلفة اضافية من الجهد والوقت.

$$A11 = \frac{\text{عدد التصريحات "IRG Dom" "نموذج G1" المتأخرة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

2-3-مؤشرات التصريحات بالعجز "التصريحات السالبة":

-الأشخاص المعنويون:

$$A12 = \frac{\text{عدد التصريحات "IBS" "G4" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

-الأشخاص الطبيعيون:

$$A13 = \frac{\text{عدد التصريحات "BIC" "G11" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

$$A14 = \frac{}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

$$A15 = \frac{\text{عدد التصريحات "IRG Dom" "G1" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} \times 100$$

إن عملية الدراسة الأولية للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، ينتج عنها حصر عدد معين من التصريحات بالعجز او الخسارة، مما يدفع بأعوان الإدارة الجبائية إلى ضرورة التحقيق فيها والتأكد من صحتها من حيث تبرير التكاليف، وتسجيل مختلف الإيرادات، وكلما ارتفعت مؤشرات التصريحات بالعجز كلما زادت احتمالات اكتشاف حالات أكبر لمحاولات التهرب الضريبي بعد إجراء عمليات التحقيق ومن ثم إعادة تشكيل مبالغ التأسيس واسترجاع مبالغ مهمة.

3- مؤشرات استغلال المعلومات وتحويلها:

$$A16 = \frac{\text{عدد كشوف المعلومات "نموذج G18" المستغلة}}{\text{عدد كشوف المعلومات المستلمة من المصالح الأخرى}} \times 100$$

$$A17 \quad \frac{\text{العدد الكامل لكشوف المعلومات "المحولة إلى مصالح أخرى}}{\text{عدد كشوف المعلومات " G18" التي يجب تحويلها}} \times 100$$

ان ارتفاع معدل هذين المؤشرين A16، A17 يدل على التعاون والتنسيق بين مختلف المصالح، وجدية أعوان الإدارة الجبائية في التعامل مع تصريحات المكلفين من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول الوضعية الجبائية للمكلفين واستغلالها

بفعالية وتبادلها فيما بينها، وبالتالي إمكانية التحكم في الوعاء الضريبي والحد من امكانية تغليط او تمويه لأعوان الإدارة الجبائية.

أما في الحالة العكسية أي في حالة انخفاض قيمة هذين المؤشرين فانه لا يمكن التوصل إلى الوضعية الجبائية الحقيقية للعديد من المكلفين، وقد لا يتم اكتشاف التلاعبات وبقية الأساليب المستعملة بهدف التخلص من دفع مبلغ الضريبة المستحقة.

4-مؤشرات الرقابة على الوثائق:

$$A18 = \frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{عدد الملفات المبرمجة للتحقيق}} \times 100$$

$$A19 = \frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{العدد الإجمالي للملفات}} \times 100$$

إن هذين المؤشرين لهما علاقة مباشرة بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كونهما يتعلقان بشكل من أشكال الرقابة الجبائية بحيث:

-المؤشر A18 والذي يمثل نسبة الرقابة الداخلية للملفات المبرمجة من المفروض ألا يقل عن نسبة 100 %، وفي حالة أن A18 اقل من 100% يعني هذا وجود ملفات تمت برمجتها ولكن لم يتم التحقيق فيها، وهو الأمر الذي يؤثر سلبا في عملية الحد من التهرب الضريبي.

-المؤشر A19 والذي يمثل نسبة الملفات المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات، من المفروض ألا يقل عن 20 % بناءا على الهدف المسطر من الإدارة الجبائية، وفي حالة ما اذا كان A19 اقل تماما من 20% فهو عامل آخر يؤثر سلبا في حالات التهرب الضريبي من طرف المكلفين.

5- مؤشرات استهلاك الامتيازات الجبائية :

$$A20 = \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} \times 100$$

-المستفيدين من "ANDI":[1]

$$A21 = \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من قرارات ANDI (APSI)}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} \times 100$$

-المستفيدين من "ANSEJ":[2]

$$A22 = \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من قرارات "ANSEJ"}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} \times 100$$

إن هذه المؤشرات A20، A21، A22 توضح مدى التزام ولجوء المكلفين للامتيازات الجبائية التي منحتها السلطات المالية الوصية، ومدى قدرة هذه الأخيرة على توجيه المكلفين لتلك الامتيازات، ومن جهة أخرى فان هذه المؤشرات تعطينا فكرة عن مفاضلة المكلف بين أمرين: إما الاستفادة من الامتيازات الممنوحة وإما التهرب الضريبي.

إضافة الى المؤشرات الأخرى للوعاء والتي تعتبر مؤشرات تكميلية للمؤشرات السابقة من حيث التحليل للوعاء الضريبي كما يلي:

A23: تحليل العقود من حيث مراقبة الوكالات.

A24: مراقبة حقوق الطابع من حيث عدد الملفات المراقبة.

A25: معدل مراقبة الشيكات بدون رصيد المستغلة مقارنة بإجمالي الشيكات الواردة.

A26: معدل التسجيلات المنجزة مقارنة بالتدخلات المجراة.

A27: معدل التسجيلات المنجزة بالإجمالي من حيث الحجم.

[1] Ministere des finances, Direction generale des impots : Avantages fiscaux accordés à "l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI)", edition 2014.

[2] Ministere des finances, Direction generale des impots : Avantages fiscaux accordés à " l'Agence Nationale de Soutien de l'Emploi de Jeunes (ANSEJ)" edition 2014.

A28: معدل المحاضر المنجزة مقارنة بإجمالي التدخلات.

A29: معدل المنازعات المعالجة مقارنة بمتراكم المنازعات.

ثانيا: مؤشرات التحصيل "RECOUVREMENT":

ترتبط مؤشرات التحصيل ارتباطا وثيقا بمؤشرات الوعاء وكلما كانت هذه الأخيرة جيدة أدت إلى مؤشرات تحصيل أفضل ومن أهم مؤشرات التحصيل نجد[1]:

- معدل تحقيق الأهداف:

$$r1 = \frac{\text{إجمالي التحصيل}}{\text{الهدف المحدد}} \times 100$$

وهو يمثل نسبة ما تم تحقيقه فعلا مما كان مقدرا له في بداية السنة بحيث ينعكس لنا مدى جدية الرقابة في التحصيل بالنسبة للقباضات.

- معدل تطور التحصيل:

$$r2 = \frac{\text{تحصيلات السنة (N)} - \text{تحصيلات السنة (N-1)}}{\text{تحصيلات السنة (N-1)}} \times 100$$

وهو يمثل نسبة النمو في التحصيل لهذه السنة مقارنة بالسنة السابقة، ويمكن أن يأخذ الإشارة السالبة في حالة المبلغ المتحصل في السنة الماضية أكبر من المتحصل في السنة الحالية.

- معدل التحصيل بالجداول "rôles":

$$r3 = \frac{\text{التحصيلات بالجداول}}{\text{إجمالي التحصيل}} \times 100$$

- معدل التحصيل بالإجبار:

$$r4 = \frac{\text{المبالغ المحصلة بالورود و من خلال الإجبار}}{\text{المبالغ المحصلة من خلال الجداول}} \times 100$$

[1] M.F, dispositif d'evaluation des performances des services exterieures, op, cit, p07

- معدل تحصيل المبالغ المهمة:

$$r5 = \frac{\text{المبالغ المحصلة من الديون المهمة}}{\text{المبلغ الإجمالي للديون المهمة}} \times 100$$

- معدل تحصيل الغرامات:

$$r6 = \frac{\text{مبلغ الغرامات التي تم تحصيلها}}{\text{المبلغ الإجمالي للغرامات}} \times 100$$

r1- معدل تحقيق الأهداف: إذا لم يكن هذا المعدل 100 % فان ذلك يعني إفلات جزء من الوعاء الجبائي الكلي من الخضوع للضريبة، وهذا في ظل افتراض أن الهدف المحدد تم اعتماده على أساس ان البيانات والمعطيات منطقية وموضوعية.

r2- معدل تطور التحصيل: ويتوقف هذا المؤشر على عدة عوامل وعلى راسها التطور الحاصل على مستوى الأوعية الجبائية من سنة لأخرى، لكن الأمر المهم في هذا الجانب هو ضرورة قيام المصالح الجبائية بدورها وبالفعالية اللازمة من حيث اكتشاف الأوعية الجبائية الجديدة في الوقت المناسب ومتابعتها، وهذا في حالة محاولة أصحابها إخفائها عن أعين الإدارة الجبائية او في حالة التصريح بها ولكن بأقل من قيمتها الحقيقية.

r3- ،r4: والمتعلقين بتحصيل المبالغ الناتجة عن الرقابة الداخلية، أي التحصيل بالورود الجماعية او الفردية سواء كان ذلك بصفة عادية وودية أو بصفة إجبارية ردعية، وكلما كان هذين المؤشرين ذا قيمتين مرتفعتين دل على أن هناك العديد من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين والتي خضعت للرقابة الداخلية، توجد بها فروقات ونقائص. حيث أن هناك العديد من المكلفين في نيتهم التخلص من دفع مبلغ الضريبة الواجب عليهم سواء بصفة كلية او بصفة جزئية، حيث أن عدم استجابة المكلفين الذين صدرت في حقهم ورود(جداول) للدفع بطريقة ودية وفق المؤشر r3، مما يدفع المصالح المعنية للتحصيل بالإجراءات الإجبارية الردعية وفق المؤشر r4.

–r5 معدل تحصيل المبالغ المهمة: والذي يعتبر من بين اولويات مصالح التحصيل وان يكون المؤشر r5 ذو قيمة مرتفعة خاصة وانه يمثل النسبة والمبالغ الأهم للتحصيل، فإذا لم تتمكن المصالح المعنية من تحصيل جزء معتبر منها، فانه يمكن اخذ صورة أولية عن كبر حجم التهرب الضريبي، وربما في بعض الأحيان يعود إلى أن عملية التأسيس لم تكن صحيحة بالقدر الكافي .

–r6 معدل تحصيل الغرامات: وهذا المؤشر يمكن أن يعطي صورة أولية عن التهرب الضريبي، حيث ان المبلغ الإجمالي للغرامات، يوضح انه كلما كان هذا المبلغ كبير فانه قد تم اكتشاف حالات تهرب كثيرة تمت معالجتها وفرض زيادات وغرامات عليها. وكذلك من حيث قيمة المؤشر او نسبة تحصيل الغرامات، فكلما كانت نسبة تحصيل الغرامات ضعيفة دل على تكرار حالة تهرب ضريبي والتي استوجبت فرض تلك الغرامات.

–إضافة الى المؤشرات من r7 الى r14 والتي تعطي صورة إضافية للتحليل على عمليات التحصيل من خلال مستخرجات الاحكام القضائية، والتحليل من حيث مكاتب التحصيل للقباضات، والتحويلات لحسابات الخزينة، ومعدل معالجة التسبيقات، إضافة الى تتبع عمليات التسجيل للحسابات. حيث تعتبر هذه المؤشرات مؤشرات مساعدة ومكملة لتحليل الأداء لعمليات التحصيل الجبائي.

المطلب الثاني: مؤشرات الرقابة الجبائية والموارد البشرية.

أولا: مؤشرات الرقابة الجبائية:

إذا كان موضوع الوعاء هو "فرض الضريبة" من خلال اختيار المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها وتصفية الضريبة أي حساب مبلغها، وكان موضوع التحصيل هو تأدية مبلغ الدين الجبائي، فان موضوع الرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي، وبالتالي يمكن القول أن مؤشرات الرقابة الجبائية هي الأقرب إلى إمكانية تقييم حجم التهرب الضريبي وهذا من خلال الإشارات والانطباعات التي تتركها دراسة تلك المؤشرات.

وبعد الاطلاع على مؤشرات الرقابة الجبائية تبين أنها تنقسم إلى خمسة (05) أقسام وهي كالآتي: [1]

1- مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية: ونجد فيها:

1-1-تحليل برنامج التحقيق في المحاسبة:

- إنشاء برنامج (إعداد برنامج):

$$C1 = \frac{\text{إلغاءات أو محذوفات+تأجيلات}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}} \times 100$$

$$C2 = \frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي}} \times 100$$

1-2-تحليل برنامج المعاملات العقارية:

- **التحقيق في المعاملات العقارية (معدل التغطية):**

$$C3 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} \times 100$$

---

[1] M.F, dispositif d'evaluation des performances des services exterieures, op. cit, p09

- إعادة تقويم المعاملات العقارية (معدل التغطية فيما يخص إعادة التقويم):

$$C4 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية المعاد تقويمها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} \times 100$$

- مراقبة مدا خيل الإيجارات:

-التحقيق فى مدا خيل الإيجارات (معدل التغطية):

$$C5 = \frac{\text{عدد عقود الإيجارات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد العقود المسجلة}} \times 100$$

$$C6 = \frac{\text{عدد عقود الإيجارات المعاد تقويمها}}{\text{عدد العقود المسجلة}} \times 100$$

إن مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية تبين عدد القضايا المبرمجة مقارنة بـ:العدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي في حالة التحقيق المحاسبي، والعدد الإجمالي للمعاملات والعقود العقارية المسجلة في حالة التحقيق في المعاملات العقارية ومداخيل الإيجارات، وهي بذلك تعطي فكرة عن مدى كثافة عمليات الرقابة الجبائية "معدل التغطية"، وبالتالي كلما كانت هذه المؤشرات ذات قيم منخفضة دل على إن هناك عدد ضعيف من القضايا المبرمجة للرقابة سواء في حالة التحقيق المحاسبي او في حالة التحقيق في المعاملات العقارية وإعادة تقويمها، ومما لا شك فيه فان هذا الأمر يؤثر سلبا، أي في اتجاه الرفع من حالات التهرب وزيادة انتشار هذه الظاهرة، أما في الحالة العكسية أي في حالة معدلات تغطية مرتفعة فان معنى ذلك وقوف الإدارة الجبائية أمام عدد كبير من التصريحات للتأكد من صحتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة فيها، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي، ويجعل المكلفين يخشون الخضوع لعملية الرقابة في أي برنامج من برامج المراقبة الجبائية وهذا نظير معدلات التغطية المرتفعة.

تجدر الإشارة إلى أن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لان وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا، لذلك فان وجود برنامج كل ثلاثي يعد بصفة دقيقة وينفذ وفق الأسلوب المفاجئ من شانه أن يرفع من مبلغ التصحيحات ومن قدرة الأداء الجبائي، واعتماد معايير اقتناء اكثر فعالية تاخذ بعين الاعتبار الاخطار المحتملة في عملية التهرب .

2- مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة:

2-1- التحقيق المحاسبي:

- حالة تنفيذ البرنامج:

$$C7= \frac{\text{عدد العمليات التي تم الانتهاء منها (المقفلة) في 12/31/ن}}{\text{عدد لعمليات المبرمجة}} X 100$$

$$C8= \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها بعد (غير المنجزة)}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} X 100$$

- عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق:

$$C9= \frac{\text{عدد لملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المحققين}}$$

- إتمام البرنامج السنوي:

$$C10= \frac{\text{عدد العمليات غير المنتهية في 03/31/ن+1}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة ن}} X 100$$

1-2-2 المعاملات العقارية

- عدد المعاملات التي تمت مراقبتها من طرف كل عون مراقب:

$$C11= \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها}}{\text{العدد الإجمالي للأعوان المراقبين}} X 100$$

ان الرقابة الجبائية لا تكون فعالة، الا مع التركيز على نسب تنفيذ هذا البرنامج وطبيعة التنفيذ في حد ذاتها، والتي ترتبط أساسا بعدد المحققين، حيث لا يجب أن تطغى الرقابة الكمية على الرقابة النوعية (عدد كبير من الملفات والمعاملات تخضع للرقابة في ظل وجود عدد قليل من المحققين).

وبناءا على ذلك فان قيم مؤشرات إيقاع تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية تسمح بالملاحظات التالية:

-كلما كان المؤشر C7 اقل من نسبة 100 % كلما اثر على حالة تنفيذ البرنامج وجعل حالات من التهرب لا يتم اكتشافها في الوقت المناسب، بل هو عامل مشجع على تكرار عمليات التهرب والرفع منها، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فان هذه الحالة (C7 اقل تماما من 100 %) تنعكس على المؤشر C8 من خلال تسجيل عدد معين من العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها في تلك السنة رغم أنها ضمن البرنامج السنوي لتلك السنة "N" ،كما أنها قد تنعكس على المؤشر C10 من خلال تسجيل عدد من العمليات التي لم تنتهي إلى غاية الثلاثي الأول من السنة الموالية (1+N/03/31) ودون شك فان هذين الأمرين (أي C8و C10 ذا قيمتين كبيرتين نسبيا) مشجعان على الميل إلى التهرب.

-C9 و11C: ويمثلان عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق وعدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها من طرف كل عون مقوم على التوالي.

من الواضح جدا انه كلما كان عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق* عدد معقول ومنطقي و يتماشى مع الإمكانيات المكملة الأخرى كالإعلام الآلي ووسائل التنقل ومدى التعامل والتنسيق مع مصالح أخرى، كلما أدى إلى نتائج أفضل من حيث كشف

* نشير إلى أن عدد القضايا المسندة للمحقق الواحد محدد بـ07 قضايا خلال السنة .

جميع الأخطاء والانحرافات وأدى ذلك إلى التقليل من حالات التهرب، أما أن يتم إسناد عدد كبير وغير منطقي من الملفات لكل محقق بهدف تكثيف عمليات المراقبة الجبائية*

فان هذا الأمر قد يؤدي إلى نتائج عكسية كأن لا يتم كشف جميع الأخطاء والانحرافات من طرف المحقق بسبب ضغط العدد الكبير من الملفات المسندة إليه، وبالتالي التسرع في إصدار الأحكام والنتائج وما قلناه عن عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق ينطبق تماما على عدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها من طرف كل عون مقوم.

3-مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية:

3-1- التحقيق المحاسبي:

*المبلغ الإجمالي للتعديلات (المردودية):

*تطور مستوى المردودية (الحقوق والغرامات)

- النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة:

$$C12 = \frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد العمليات المنجزة}} X\ 100$$

- النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد:

$$C13 = \frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد المحققين}} X\ 100$$

3-2- مراقبة المعاملات العقارية:

*المبلغ الإجمالي المسترجع

*تطور مستوى المردودية (الحقوق والغرامات)

* إذا أرادت المديرية الوصية تكثيف عمليات الرقابة الجبائية فانه يجب زيادة عدد المحققين والمقومين.

– متوسط مبلغ الضرائب المسترجعة (حقوق وغرامات) بالنسبة لكل عقد خضع لإعادة التقويم:

$$C14 = \frac{\text{المبلغ المسترجع}}{\text{عدد العقود التي تمت تسويتها}} \times 100$$

3-3- مراقبة مداخيل الإيجارات:

*المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات المسترجعة

*تطور مستوى المردودية (الحقوق والغرامات)

إن نتائج الرقابة الجبائية ما هي إلا تثمين لمجهودات المصالح المعنية وكلما كانت خطوات التحضير لعمليات المراقبة الجبائية سليمة وصحيحة من حيث البرمجة واختيار القضايا وسير التحقيق كانت النتائج كبيرة وجيدة والعكس صحيح.

وكما هو الحال بالنسبة لمؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية ومؤشرات إيقاع تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية، فان مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية يمكن أن تترك بعض الانطباعات حول حجم التهرب الضريبي لعل أهمها:

– عندما تكون قيمة المردودية الإجمالية لعملية الرقابة الجبائية مرتفعة ومتزايدة من سنة لأخرى، فان هذا الأمر يوحي بالحجم الكبير للتهرب الضريبي وهو الشيء الذي يعكسه ارتفاع قيم المؤشرات C12، C13، C14، أي نتيجة متوسطة كبيرة للعملية الواحدة، ونتيجة متوسطة معتبرة للمحقق الواحد وكذلك نتيجة متوسطة كبيرة للعقد الواحد على التوالي.

4-مؤشرات البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها:

– تسيير كشوف المطابقة:

*عدد كشوف المقارنات المرسلة (المحولة) من طرف مديرية الضرائب الولائية (DIW)

* عدد كشوف المطابقة المستلمة في كل مديرية ولائية للضرائب (DIW)

- معدل استغلال كشوف المطابقة:

C15= (كشوف المطابقة المستغلة / العدد الإجمالي لكشوف المطابقة) X 100

- متابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية (ANDI ex APSI):

C16= (عدد الملفات المراقبة (التي خضعت للرقابة) / عدد المكلفين المعنيين) X 100

C17= (عدد الملفات التي تمت تسويتها / عدد المكلفين المعنيين) X 100

C18= (التخفيضات المتراكمة / مجموع التخفيضات للسنة (N-3)) X 100

C19= (التحصيل المتراكم / مبلغ الحقوق والزيادات للسنة (N-3)) X 100

C20= (قوائم الزبائن المستغلة / القوائم الواردة إلى المصلحة) X 100

كلما كان معدل استغلال كشوف المقارنات كبير "المؤشر C15 " يشير الى أن هناك مصداقية في نتائج التحقيقات وانه تم التحكم في معظم محاولات التهرب الممكنة.

و فيما يتعلق بمتابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية، الذين تحصلوا على اعتمادات من الوكالة الوطنية لترقية وتدعيم الاستثمار "ANDI" والذين هم ملزمون باحترام القواعد المحاسبية والجبائية قبل غيرهم (مسك محاسبة، إلزامية الفوترة، إلزامية التصريح، وإلزامية تسديد الضرائب)، فان إدارة الضرائب وبالتنسيق مع ممثلها لدى الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار تعمل على متابعة حالات الاستثمارات ومدى احترام أصحابها للإجراءات

المفروضة، وفي حالة مخالفة هذه الإجراءات يتم سحب الاعتماد من المكلف وإخضاعه لتسديد الحقوق المهربة والعقوبات التابعة لذلك.

ويسمح المؤشرين "C16 و C17 " بالحكم على مدى متابعة الإدارة الجبائية للمستفيدين من الامتيازات الجبائية، ومدى التزام المكلفين المعنيين بواجباتهم المحاسبية والجبائية والإجراءات المفروضة على الترتيب.

كما تتيح المؤشرات "C18 C19 C20 " بأخذ صورة اشمل حول الإعفاءات الضريبية ومستوى التحصيل وكذلك مستوى الاستغلال لقوائم الزبائن.

5-التقييم النوعي للرقابة الجبائية (عملية التحقيق) بعد عملية الطعون المقدمة من طرف الخاضعين للتحقيق :

- مستوى التخفيضات عقب منازعات التحقيقات في عين المكان

$$C18 = \frac{\text{مبلغ التخفيضات المتراكمة}}{\text{المبالغ المثبتة بالنسبة للفترة التي تم فيها التحقيق (أربع سنوات n-3)}} \times 100$$

- مستوى التحصيلات (التحصيل عقب التحقيقات والمنازعات وحذف التخفيضات):

$$C19 = \frac{\text{التحصيل المجمع}}{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (n-3)}} \times 100$$

- معدل استغلال قوائم الزبائن (كشوف الزبائن):

$$C20 \quad \frac{\text{قوائم الزبائن المستغلة}}{\text{قوائم الزبائن المستلمة}} \times 100$$

ويعتر المؤشر C18 ذو أهمية بالغة لذلك من المفروض أن لا يختلف عن الصفر (يجب أن يكون معدوم)، أما وان حدث وكان غير ذلك فان ذلك يعني وقوع بعض

المحققين في أخطاء أثناء عملية التحقيق مما دفع بالمكلفين المعنيين إلى رفع طعون نظير نتائج التحقيقات المبالغ فيها (نتيجة الأخطاء).

ليتم بعد ذلك تصحيح الأخطاء وإجراء التخفيضات اللازمة، ويعد هذا الأمر ذو تأثير كبير على نفسية المكلفين لاعتقادهم أن المحققين تعمدوا تلك الأخطاء وان الإدارة الجبائية حاولت سرقة أموالهم، وبالتالي سيعملون على التهرب من دفع الضرائب الواجبة عليهم في مرات لاحقة.

كلما كانت نتيجة المؤشر C19 ضعيفة كلما دل على أن المصالح المعنية بالتحصيل لا تتابع العملية بشكل كافي، وان المتهربين الذين صدرت في حقهم غرامات وزيادات لا يزال معظمهم في حالة تهرب من دفع الدين الجبائي الواجب عليهم.

ثانيا: مؤشرات الموارد البشرية "RESSOURCES HUMAINES" "RH":

تعتبر عملية تسيير الموارد البشرية جوهر العمل الجبائي، لكونها العملية التي تحدد التركيبة البشرية التي ستؤسس وتحصل مبالغ الضرائب وتراقبها، وبالتالي فمن الأهمية بمكان أن يكون عدد أعوان الإدارة الجبائية كافي ومتماشي مع عدد المكلفين، وأن يكون هؤلاء الأعوان مؤهلين للقيام بالمهام التي ستسند إليهم، وفي هذا الجانب يجب على المصالح الوصية أن تهتم بتكوين وتأهيل موظفيها بما يلبي احتياجاتها ويتماشى مع التغيرات الاقتصادية والجبائية وحتى المحاسبية.

ويكفي أن نشير في هذا الصدد إلى أن من بين الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية.

ونظرا للأهمية التي ذكرناها، فقد تم وضع عشرون (20) مؤشرا لمتابعة عملية تسيير الموارد البشرية والتي يمكن تقسيمها إلى فئتين[1]:

1-مؤشرات مجموعة الموظفين "المستخدمين" في الإدارة الجبائية: ونجد فيها:

---

[1] M.F," dispositif d'évaluation des performances des services extérieures, op,cit,p23



- مدى تواجد الإطارات الشابة المؤهلة في المناصب العليا:

$$RH1 = \frac{\text{عدد الإطارات الشابة المؤهلة والشاغلة لمناصب عليا}}{\text{العدد الإجمالي للمناصب العليا}} \times 100$$

- مدى تواجد الإطارات من "الإناث" في المناصب العليا:

$$RH2 = \frac{\text{عدد الأعوان من الإناث في المناصب العليا}}{\text{العدد الإجمالى للأعوان فى المناصب العليا}} \times 100$$

- معدل الترقية إلى رتبة عليا:

$$RH3 = \frac{\text{عدد الأعوان الذين تم ترقيتهم إلى درجة عليا}}{\text{عدد الموظفين الدائمين في تلك الدرجة}} \times 100$$

- المناصب العليا غير المقلدة "الشاغرة":

$$RH4 = \frac{\text{العدد الكلي للمناصب العليا الشاغرة}}{\text{العدد الكلي للمناصب العليا}} \times 100$$

- معدل "الاستنزاف" ترك العمل او الفصل من العمل (تقاعد، استقالة، وفاة، عزل):

$$RH5 \quad \frac{\text{عدد العمال الذين تركوا العمل او تم فصلهم}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- معدل التوظيف (لا يشمل الموظفين المتعاقدين):

$$RH6 = \frac{\text{عدد الموظفين الجدد}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- معدل تقاعد الموظفين:

$$RH7 = \frac{\text{عدد الموظفين الذين أحيلوا على التقاعد}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

-معدل الفصل من العمل بسبب تأديبي (انضباطي):

$$RH7a = \frac{\text{عدد العمال المفصولين (المعزولين) بمقياس تأديبي}}{\text{عدد العمال الحقيقي}} \times 100$$

- معدل دوران الموظفين "عدم رضى الموظفين":

$$RH7a = \frac{\text{عدد الموظفين الذين تركوا العمل باستثناء الذين تركوا العمل لأسباب" لا إرادية أو بسبب الوفاة أو التقاعد"}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- معدل التغيب بسبب المرض:

$$RH8 = \frac{\text{عدد أيام التغيب بسبب المرض}}{\text{عدد أيام العمل X عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- معدل التغيب غير المسؤول (غير المبرر):

$$RH8a = \frac{\text{عدد أيام التغيب بدون مبرر}}{\text{عدد أيام العمل خلال الفترة X عدد العمال الحقيقي}} \times 100$$

- معدل تردد (تزايد) التغيب (كل الغيابات):

$$RH8a = \frac{\text{عدد الأعوان المتغيبين خلال الفترة}}{\text{عدد العمال المسجل خلال الفترة}} \times 100$$

2-مؤشرات التكوين: وفيها:

- مجهود التكوين (تكوين مستمر):

$$RH9 = \frac{\text{عدد الأعوان المتكونين}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- المدة المتوسطة للتكوين الفردي بالأيام:

$$RH10 = \frac{\text{عدد أيام التكوين}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- تكلفة التكوين بالنسبة لكل عون تم تكوينه:

$$RH10a = \frac{\text{الاعتمادات المستهلكة (المصروفة) في التكوين}}{\text{العدد الكلي للموظفين المتكونين}} \times 100$$

- المدة المتوسطة للتكوين بالساعات:

$$RH10a \quad \frac{\text{عدد ساعات التكوين}}{\text{عدد الأعوان المتكونين}} \times 100$$

$$RH10a = \frac{\text{عدد الإطارات المكونة}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- **معدل تكوين أعوان التحكم:**

$$RH10a = \frac{\text{عدد أعوان التحكم الذين تم تكوينهم}}{\text{عدد الموظفين الحقيقي}} \times 100$$

- **تكلفة التكوين حسب كل طريقة من طرق التكوين:**

$$RH10a = \frac{\text{مبلغ الاعتمادات المستهلكة أو المصروفة حسب القرار 34-91}}{\text{عدد طرق أو وسائل التكوين}}$$

- **معدل استهلاك الاعتمادات المخصصة للتسيير:**

$$RH11 = \frac{\text{مبلغ الاعتمادات المستهلكة "المصروفة"}}{\text{إجمالي الاعتمادات المخصصة لميزانية التسيير}} \times 100$$

ومن خلال قيم هذه المؤشرات يمكن أن تتضح لنا الصورة حول مدى التحكم في الموارد البشرية وعلى وجه الخصوص من حيث:

- المؤهلات العلمية والكفاءات المهنية لأعوان الإدارة الجبائية.
- التحفيز من خلال "الترقية".

– النقص في عدد الأعوان خاصة في المناصب العليا والذي يظهر من خلال عدد المناصب الشاغرة.

– مدى محاربة الفساد الإداري والسلوكات غير القانونية من خلال الفصل من العمل كإجراء تأديبي.

– جانب التكوين بمختلف مخصصاته البشرية والمالية، من خلال عدد المتكونين، مدة التكوين، الإطارات المشرفة على عملية التكوين والمبالغ المخصصة.

المطلب الثالث: مؤشرات المنازعات والعلاقات العامة

أولا: الطعون والمنازعات.

تمثل هذه المؤشرات الوضعية العامة لمختلف الشكاوى بالمديرية الولائية للضرائب، والتي تشمل العناصر التالية:

– مخزون (قيد الانتظار).

– حجم المخزون: يمثل الطلبات المعلقة من 01.01 للسنة المرجعية.

– المخزون المستعمل: السنوات المعنية التي يشملها الانتظار هي أربع سنوات

– يتم تتبع مخزون المنازعات والطعون، ومعالجته بصفة فصلية سداسية وسنوية.

1– معدل المخزون :

$$Cx\ 01 = \frac{\text{المخزون}}{\text{المخزون + الشكاوي الواردة في السنة (N)}} \times 100$$

2–نسبة التغطية العامة:

$$Cx\ 02 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة في السنة (N)}}{\text{المخزون + الشكاوي الواردة في السنة (N)}} \times 100$$

3 معدل الشكاوي في انتظار الدراسة:

$$Cx\ 03 = 100\ \% - Cx\ 02$$

4-نسبة تغطية المخزون:

4-1-بالنسبة للمخزون:

$$Cx\ 04 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة بالنسبة للمخزون}}{\text{المخزون}} \times 100$$

$$Cx\ 05 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة بالنسبة للمخزون}}{\text{المخزون + الشكاوي الواردة في السنة (N)}} \times 100$$

5- معدل التغطية الإجمالي للشكاوي الواردة إلى المصلحة خلال السنة N:

$$Cx\ 06 = \frac{\text{الشكاوي الواردة في السنة (N) والمعالجة}}{\text{الشكاوي الواردة في السنة (N)}} \times 100$$

6- نسبة معدل التغطية حسب طبيعة المنازعات:

6-1- منازعات التحقيقات المحاسبية

$$Cx\ 07 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة الخاصة بالتحقيقات}}{\text{المخزون + الشكاوي الواردة في السنة (N)}} \times 100$$

6-2-منازعات وعقوبات المفتيشية

$$Cx\ 08 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة الخاصة بالمنازعات والعقوبات}}{\text{المخزون + الشكاوي الواردة في السنة (N)}} \times 100$$

7 معدل أجال المعالجة :

7-1- في الآجال 04 أشهر

$$Cx\ 09 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة في آجال 04 أشهر}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

-7-2- في الآجال 06 أشهر

$$Cx\ 10 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة في آجال 06 أشهر}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

7-3- في الآجال 12 شهر

$$Cx\ 11 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة في آجال 12 شهر}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

8- معدل القرارات المتخذة

8-1- الرفض التام

$$Cx\ 12 = \frac{\text{عدد الشكاوي المرفوضة (الشكل + الموضوع)}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

8-2-القبول التام

$$Cx\ 13 = \frac{\text{عدد الشكاوي المقبولة تماما}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

8-3- القبول الجزئي

$$Cx\ 14 = \frac{\text{عدد الشكاوي المقبولة جزئيا}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

8-4- التخفيض الفوري

$$Cx\ 15 = \frac{\text{عدد شكاوي التخفيض الفوري}}{\text{القضايا المعالجة}} \times 100$$

$$Cx\ 16 = \frac{\text{الشكاوي المعالجة}}{\text{عدد الاعوان}} \times 100$$

$$Cx\ 17 = \frac{\text{مبلغ التخفيضات}}{\text{مبلغ الحقوق المثبتة}} \times 100$$

كما تشمل هذه المؤشرات للرقابة على المؤشرات من Cx18 الى Cx26 ، والتي تعتبر مؤشرات تفصيلية من حيث تحليل الأداء لمختلف إجراءات ومراحل معالجة المنازعات والطعون التي تطرقت لها المؤشرات السابقة، من حيث تفصيلها على المستوى الولائي ومختلف التقسيمات التي تحته، إضافة الى التحليل التراكمي على المستوى المركزي والمديريات الجهوية،

ان مؤشرات المنازعات والطعون تعطينا صورة تفصيلية على مختلف المنازعات الواردة للمصالح الجبائية، من حيث الجانب الكمي ومتراكم المخزون للسنوات المحددة، اضافة الى مختلف مراحل معالجة المنازعات، وتقييمها دوريا من حيث مختلف الإجراءات المتخذة على مستوى المصالح الجبائية، من حيث التخفيضات والعقوبات، إضافة الى مدى تحكم ومعالجة أعوان الإدارة الجبائية لمختلف إجراءات معالجة هذه المنازعات والطعون.

ثانيا: العلاقات العمومية:

وتشتمل هذه المؤشرات على خمس عناصر ويتم حسابها اجمالا ومقارنتها مع السنة السابقة لتقدير الفروق ومتابعة التطور، أي يتم احتساب كل مؤشر للسنة (N) ومقارنته بمؤشر السنة (N-1)، ومتابعة التطور كذلك من خلال النسبة المئوية للفروق، وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

1-النسبة السنوية للزوار.

Rp 01 = النسبة السنوية للزوار.

$$Rp\ 01 = \frac{\text{العدد السنوي للزوار (N)}}{\text{العدد الإجمالي للمجتمع الجبائي(N)}} \times 100$$

2-الاستقبالات الهاتفية على مستوى المديرية الولائية للضرائب

Rp 02- الاستقبالات الهاتفية على مستوى المديرية الولائية للضرائب (الموحد مع المديرية الجهوية للضرائب)

$$RP\ 02 = \frac{\text{عدد المكالمات الهاتفية (N)}}{\text{العدد الإجمالي للمجتمع الجبائي(N)}} \times 100$$

3-العدد السنوي للمقابلات واللقاءات

Rp 03 =العدد السنوي للمقابلات واللقاءات (N).

4- اللقاءات والاجتماعات المنظمة مع الجمعيات المهنية على مستوى المديرية الولائية للضرائب والمديرية الجهوية للضرائب.

Rp 04 =المدة السنوية للمقابلات اليومية (N).

5-معالجة الطلبات خارج المنازعات.

Rp 05 = معالجة الطلبات خارج المنازعات.

$$Rp\ 05 = \frac{\text{عدد الطلبات المعالجة}}{\text{عدد الطلبات المستلمة}} \times 100$$

ان مؤشرات العلاقات العمومية تعطي صورة على مدى تجاوب الادارة الجبائية مع المكلفين الضريبيين، من حيث الاستقبال ومختلف وسائل الاتصال، ومع مختلف المصالح الخارجية المتعاملة معها، كما تعطينا صورة أولية عن مدى التنسيق والتفاعل مع المجتمع الجبائي، واحترام السياسات والاجراءات.

المبحث الثالث: تحليل وتقييم نتائج مؤشرات الأداء لتسير المصالح الجبائية لعينة الدراسة

من خلال هذا المبحث سوف نحاول تقييم تسيير المصالح الجبائية على مستوى المديريات الولائية لعينة الدراسة، خلال مؤشرات الأداء (مؤشرات الوعاء، مؤشرات التحصيل، مؤشرات الرقابة الجبائية، ومؤشرات الموارد البشرية، والمنازعات والعلاقات العمومية)، وهذا بالتركيز على أهم المعطيات المرتبطة اساسا بتأسيس الضريبة من حيث الوعاء، وكذلك عملية التحصيل، من خلال المعطيات والإحصائيات المقدمة من طرف المصالح المعنية بالمديريات الولائية لعينة الدراسة.

المطلب الأول: دراسة وتحليل مؤشرات الوعاء الضريبي:

سيتم اعتماد مؤشرات الأداء للوعاء الضريبي "ASSIETTE" الخاصة بعينة الدراسة خلال الفترة 2004-2011. وهذا من أجل تقييم وتحليل تأسيس الضريبة، على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية للضرائب بعينة الدراسة. كما هو مبين في الجدول رقم(05).

الجدول رقم (05) : مؤشرات الأداء للوعاء لعينة الدراسة للفترة 2004 -2011

مؤشرات الأداء للوعاء	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط
A1: Déclarations mensuelles spontanées	68,77%	72,57%	73,60%	73,33%	75,88%	71,50%	71,86%	73,47%	72,62%
A2: Déclarations mensuelles relancées	86,11%	90,91%	91,55%	88,90%	90,98%	91,49%	91,82%	91,34%	90,39%
A3: Déclarations mensuelles NEANT	33,37%	27,13%	26,43%	26,51%	34,10%	32,17%	29,52%	33,08%	30,29%
A4: Déclarations annuelles spontanées (Pers. Morales)	62,00%	68,20%	66,54%	64,07%	66,98%	69,73%	71,28%	71,08%	67,48%
A5: Déclarations annuelles spontanées (Pers. Physiques)	56,72%	60,64%	60,41%	56,38%	59,04%	59,80%	64,45%	52,85%	58,79%
A6: Déclarations BNC spontanées (G13)	72,89%	77,57%	77,07%	76,60%	79,29%	78,70%	79,61%	76,53%	77,28%
A7: Déclarations IRG Dom. spontanées (G1)	52,26%	53,02%	50,96%	49,47%	63,67%	56,10%	57,85%	59,20%	55,31%
A8: Déclarations de retardataires IBS (G4)	7,91%	7,27%	10,09%	8,94%	9,36%	8,44%	8,73%	7,40%	8,52%
A9: Déclarations de retardataires BIC (G11)	8,62%	8,10%	9,94%	8,10%	8,36%	6,81%	10,38%	8,37%	8,58%
A10: Déclarations de retardataires BNC (G13)	8,58%	7,93%	7,16%	6,71%	5,25%	5,71%	6,72%	6,60%	6,83%
A11: Déclarations de retardataires IRG Dom. (G1)	6,10%	5,14%	6,95%	4,74%	7,11%	8,11%	8,47%	6,35%	6,62%
A12: Déficitaires IBS (G4)	15,12%	13,06%	16,40%	15,46%	16,83%	17,79%	18,38%	19,38%	16,55%
A13: Déficitaires BIC (G11)	8,03%	8,23%	9,03%	9,99%	10,85%	13,12%	16,25%	15,36%	11,36%
A14: Déficitaires BNC (G13)	4,49%	4,47%	5,15%	4,97%	5,99%	6,80%	8,00%	7,20%	5,88%
A15: Déficitaires IRG Dom. (G1)	2,24%	1,92%	2,78%	2,74%	6,92%	8,08%	9,41%	9,66%	5,47%
A16: Exploitation des bulletins G18	97,69%	98,24%	99,13%	99,44%	99,96%	98,47%	97,75%	99,60%	98,78%
A17: Transmission des bulletins G18	99,95%	99,88%	97,40%	99,67%	92,22%	96,32%	96,98%	99,02%	97,68%
A18: Ratio des dossiers vérifiés /programmés	85,79%	81,89%	78,99%	66,96%	72,84%	62,65%	74,22%	72,98%	74,54%
A19: Ratio des dossiers vérifiés /nombre global des dossiers	20,71%	15,50%	16,08%	12,50%	13,89%	14,78%	5,33%	13,94%	14,09%
A20: Bénéficiaires des avantages fiscaux	3,72%	3,55%	3,24%	2,97%	3,53%	6,19%	7,17%	14,21%	5,57%
A21: Bénéficiaires ANDI	1,46%	1,09%	0,80%	0,78%	1,14%	2,39%	2,03%	2,87%	1,57%
A22: Bénéficiaires ANSEJ	2,26%	2,46%	2,48%	2,19%	2,38%	3,79%	5,14%	11,34%	4,00%
A23: Analyse des Actes	100,00%	100,00%	99,98%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
A24: Contrôle des droits et Timbre de dimension	99,96%	100,14%	230,09%	136,48%	186,66%	192,04%	194,37%	190,54%	166,29%
A25: Contrôle des chèques sans provision exploités	95,43%	97,73%	79,37%	82,51%	91,07%	92,07%	89,05%	98,41%	90,71%
A26: Saisies opérées/Interventions (OR & Métaux précieux)	56,94%	46,17%	55,56%	69,42%	57,20%	39,59%	51,28%	36,29%	51,56%
A27: Poids des quantités saisies/poinçonnées	86,57%	86,79%	118,12%	54,53%	69,13%	96,34%	70,37%	127,07%	88,61%
A28: PV rapportés/Interventions	57,42%	46,17%	55,56%	54,04%	57,20%	39,59%	51,28%	36,29%	49,69%
A29: Contentieux traités/(Stocks + Contentieux année N)	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

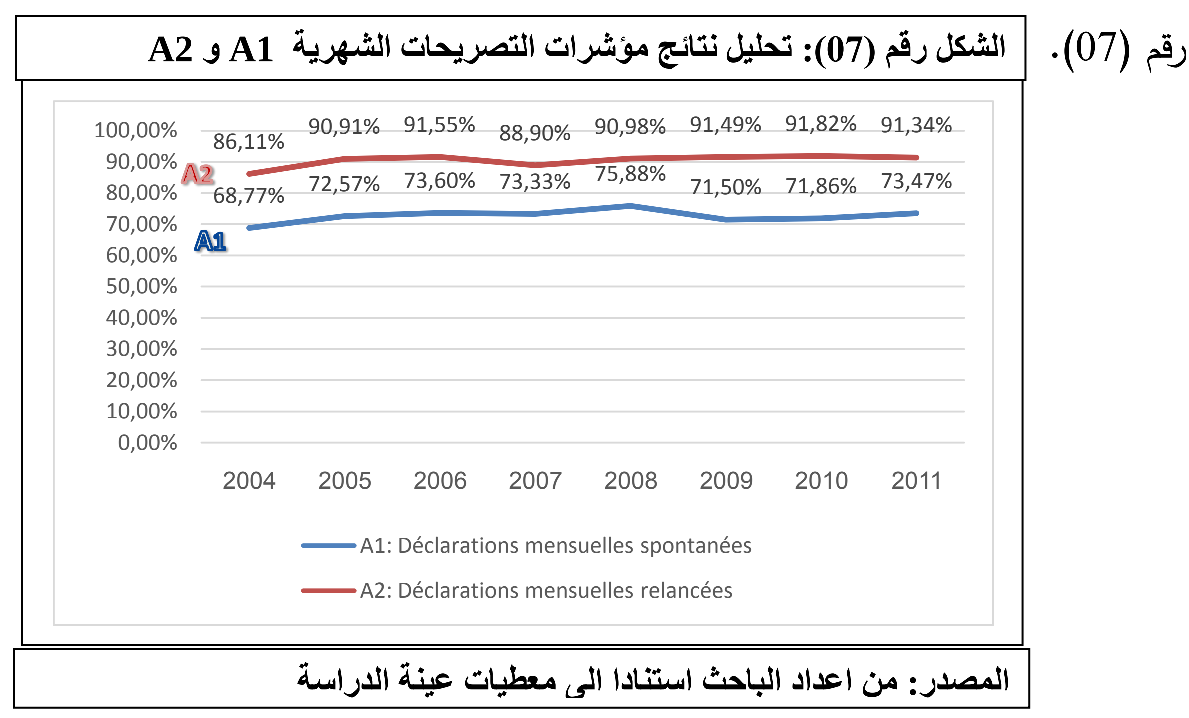
المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (05) ملخص نتائج مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديريات الضرائب لعينة الدراسة في الفترة 2004 -2011، حيث يمنحنا مؤشرات وملاحظات وصورة أولية مهمة تسمح بتقييم وتحليل سلوك المكلفين بالضريبة ومدى التزامهم بواجباتهم الضريبية من خلال مؤشرات الوعاء الضريبي، وتمنحنا تقييم أولي لمستوى الرقابة الجبائية على مستوى مفتشيات الضرائب لعينة الدراسة.

أولا: تحليل نتائج مؤشرات التصريحات الشهرية:

من خلال نتائج مؤشرات التصريحات الشهرية A3,A2,A1 المسجلة خلال فترة الدراسة 2004-2011، نلاحظ ضعف معدل التصريحات التلقائية، وبالمقابل يرتفع معدلها من خلال الاستدعاء، حيث نجد من خلال المؤشر A1 أن التصريحات التلقائية في المتوسط كانت 72,62% والباقي والمقدر بـ27.38% في المتوسط عبارة عن تصريحات غير طوعية. أي لا يتم اكتتابها إلا بعد إرسال اعذارات للمكلفين المعنيين، كما يوضحه الشكل رقم (07).

الشكل رقم (07): تحليل نتائج مؤشرات التصريحات الشهرية A1 و A2



المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

كما أن 30,29% كمتوسط لفترة الدراسة من التصريحات كانت تحمل علامة "لاشيء".

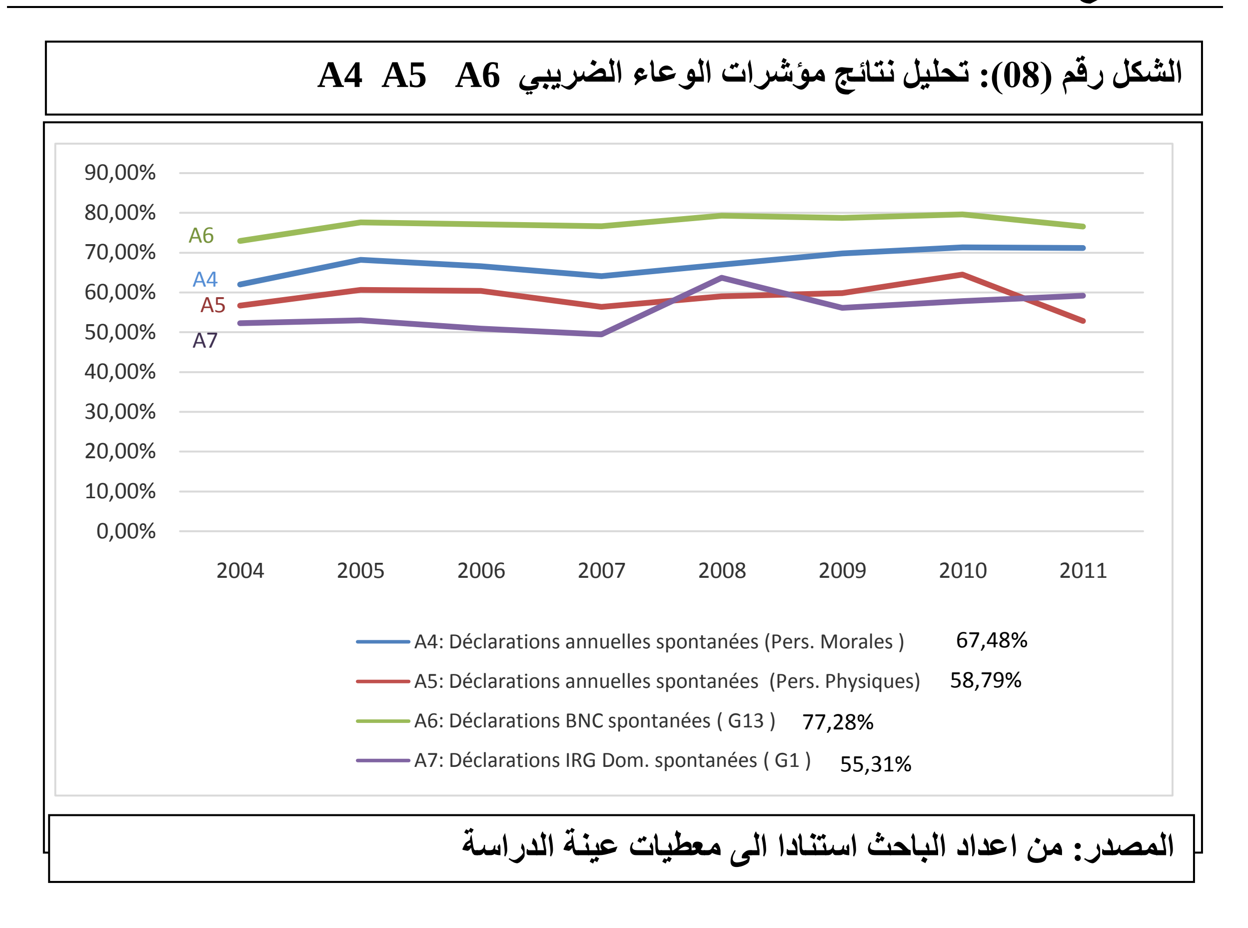
من مجمل تحليل المؤشرات السابقة، فانه يمكن القول أن هناك نقص في الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة على مستوى عينة الدراسة، حيث أن 72,62% فقط من التصريحات التلقائية، مما جعل المصالح المعنية "المفتشيات" على مستوى المديريات الولائية ترفع من عملية تنشيط المكلفين من خلال الاستدعاء والاعذار، حيث بلغت في المتوسط نسبة مرتفعة نسبيا وهي 90,39% للتصريحات الشهرية المستدعاة، و التركيز على أن تكون نسبة الاستجابة تامة، خاصة في ظل النسبة الكبيرة للتصريحات التي تحمل علامة لا شيء.

ثانيا: تحليل نتائج مؤشرات التصريحات السنوية : ان تحليل هذه المؤشرات يدعم ضعف تأسيس الضريبة ونقص الوعي الجبائي لدى المكلفين الضريبيين على مستوى عينة الدراسة المستخلص تحليل مؤشرات التصريحات الشهرية لها، حيث كانت نتائج مؤشرات التصريحات السنوية التلقائية في المتوسط 32,52% بالنسبة للشركات و 41,21% فقط بالنسبة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية و22,72% بالنسبة لفئة المهن الحرة و 44,69% فيما يخص المكلفين القاطنين في إقليم ما ويمارسون نشاطا خارجه "IRG Dom" وبمعنى أخر أنه بالمتوسط هناك 35,28% من المكلفين في جميع أصناف الدخل غير ملتزمين بواجبهم الجبائي والمتمثل في التصريح السنوي.

– نلاحظ من خلال نتائج مؤشرات التصريحات المتأخرة وجود نسبة مهمة من التصريحات لا تقدم في وقتها القانوني في مختلف أصناف الدخل، حيث كانت في المتوسط 8,52% بالنسبة للشركات IBS، و 8,58% بالنسبة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية BIC، 6,83% لفئة المهن الحرة BNC، و6,62% بالنسبة لفئة IRG DOM أي بمتوسط إجمالي لجميع أصناف الدخل 7,64% وهي تعتبر مرتفعة نسبيا .

وهذا بعد عملية الاستدعاء والتحفيز المبينة في المؤشر A2، كما يوضحه الشكل رقم (08).

الشكل رقم (08): تحليل نتائج مؤشرات الوعاء الضريبي A6 A5 A4



المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- أما فيما يخص مؤشرات التصريحات السالبة "التصريح بالعجز"، فهي الأخرى تعرف نسب مرتفعة حيث كانت في المتوسط 16,55% بالنسبة للشركات IBS و11,36%بالنسبة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية، بينما كانت منخفضة بالنسبة لفئة المهن الحرة 5,88% و 5,47% IRGDom.

أي بمتوسط إجمالي لجميع أصناف الدخل 9,82%.

ثالثا: تحليل نتائج مؤشرات استغلال المعلومات وتحويلها:

من خلال المؤشرين A16 و A17 يمكن القول أن هناك مجهودات تبذل من قبل المصالح الجبائية المعنية على مستوى المديريات الولائية بعينة الدراسة، من حيث استغلال المعلومات الجبائية وتحويلها، حيث نلاحظ أن هناك مستوى مرتفع من سنة لأخرى بالنسبة للمؤشر A16 "استغلال كشوف المعلومات" وقد بلغ في المتوسط 98,78% بينما بلغ المؤشر A17 "تحويل كشوف المعلومات" في المتوسط 97,68%.

رابعا: تحليل نتائج مؤشرات الرقابة على الوثائق.

- من خلال المؤشر A18 نلاحظ أن نسبة الرقابة الداخلية "الرقابة على الوثائق" للملفات المبرمجة قدرت في المتوسط ب 74,54%، والباقي أي ما نسبته 25,46% عبارة عن ملفات تمت برمجتها ولكن لم يتم التحقيق فيها وهو الأمر الذي يوضح ضعف عملية الرقابة بصورة أولية، وتشجع على التهرب الضريبي.

- كما ان نتائج المؤشر A19 خلال فترة الدراسة والمتعلق بنسبة الملفات المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات، والتي كانت في المتوسط تقدر بـ 14,09% فقط، وهذا على خلاف الهدف المسطر من طرف الإدارة الجبائية والمقدر بـ20 % وبالتالي فان هذا الأمر يعتبر مؤشر لضعف عملية الرقابة الجبائية ولارتفاع التهرب الضريبي على مستوى عينة الدراسة.

خامسا: تحليل نتائج مؤشرات استهلاك الامتيازات الجبائية.

- من خلال تحليل نتائج المؤشرات A22,A21,A20 خلال فترة الدراسة والمتعلقة بنسب الاستفادة من الامتيازات الجبائية، يلاحظ محدودية لجوء المكلفين الضريبيين لهذه الميزة في عينة الدراسة حيث بلغت في المتوسط 5,57%، وكانت المؤشرات منخفضة جدا خاصة للمستفيدين من امتيازات الوكالة الوطنية لتدعيم وترقية الاستثمار "ANDI"، حيث بلغت نسبة الاستفادة في المتوسط 1,57%، بينما كانت 8,05% بالنسبة للمستفيدين من امتيازات " ANSEJ".

ان هذه المؤشرات ضعيفة جدا وتعكس واقع ضعف سياسة التحفيز الضريبي المتبعة من قبل الوكالتين على سلوك المكلفين على مستوى عينة الدراسة، وتبين كذلك أن المكلفين الضريبيين على مستوى عينة الدراسة يفضلون التهرب الضريبي من دفع الضرائب على الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم.

وشهدت هذه المؤشرات ارتفاعا ملموسا، يعكس الاستفادة من الامتيازات الجبائية، بمعدل ارتفاع مهم في الفترة من 2009 الى 2011، حيث بلغت هذه المؤشرات 6,19%و7,17%و14,21%، وهذا يعكس واقع تطور سياسة التحفيز الضريبي في هذا المجال . والذي يوضح التوجهات العامة لسياسة الدولة في تحفيز الاستثمار وتدعيم الوعاء الضريبي.

سادسا: تحليل نتائج مؤشرات الرقابة الأولية والتدخلات للمصالح الجبائية (مصالح التسجيل). تتيح لنا المؤشرات من A24 الى A29 اخذ صورة أولية على مستوى معالجة قضايا الرقابة الجبائية وكذلك المنازعات، حيث أن أغلب المؤشرات تكتسي نسب مقبولة كصورة أولية، في حين أن مؤشر قضايا المنازعات المعالجة بلغ نسبة 100%، وهذا يشير الى معالجة جميع ملفات المنازعات المبرمجة على مستوى عينة الدراسة وخلال فترة الدراسة 2004 2011.

من خلال مجمل ما تم التطرق له من واقع التحليل لنتائج مؤشرات الوعاء للمديرات الولائية لعينة الدراسة 2004-2011 يمكن طرح النتائج التالية:

- نقص في مستوى الوعي الجبائي لدى المكلفين الضريبيين لعينة الدراسة، يعكسه نقص الالتزام بالواجبات الجبائية.

وهنا تظهر اهمية برنامج المراجعة الذي يلعب دورا مهما في توضيح القانون وتوعية دافعي الضرائب على تدابير الالتزام الضريبي المناسبة، مثل الإيداع القانوني للتصريحات، الخصم من النفقات، وتحسين مسك السجلات، والتوجيه المباشر لدافعي الضريبة أثناء نشاط المراجعة، وهذا يمكنه أن يساهم في تحسين الالتزام الضريبي من قبل المكلفين مستقبلا.

ضعف التحكم في الوعاء الجبائي من قبل المصالح المعنية على مستوى الولاية، من خلال عدم التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة.

وهذا ما يتطلب تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل دافعي الضرائب، من خلال الاعلام وتذكير المكلّفين بمخاطر عدم الالتزام، وتوليد الثقة في التعامل ككل وذلك من خلال قدرة القانون الضريبي على كشف الانتهاكات الضريبية الخطيرة، وفرض العقوبات المناسبة. ضعف التجاوب من قبل مصالح الرقابة الجبائية، بالرغم مما وضحته مختلف مؤشرات التصريحات من احتمالات للتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: دراسة وتحليل مؤشرات التحصيل الضريبي:

سيتم اعتماد مؤشرات الأداء للتحصيل الضريبي "RECOUVREMENT" الخاصة بعينة الدراسة خلال الفترة 2004-2011. وهذا من أجل تقييم وتحليل تحصيل الضريبة، على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية للضرائب بعينة الدراسة.

كما هو مبين في الجدول رقم (06).

الجدول رقم (06) : مؤشرات الاداء للتحصيل الضريبي بعينة الدراسة للفترة 2004-2011

مؤشرات الأداء للتحصيل	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط
R1: Taux de réalisation des objectifs	112,21%	102,45%	104,46%	105,83%	106,02%	105,12%	104,76%	104,45%	105,67%
R2: Evolution du recouvrement	20,03%	9,05%	-12,18%	21,61%	17,30%	23,24%	24,85%	11,13%	14,38%
R3: Taux de recouvrements sur rôles	15,62%	18,22%	17,45%	21,56%	20,65%	17,17%	11,60%	9,14%	16,43%
R4: Taux de recouvrement suite à action coercitive	28,26%	25,31%	32,40%	22,56%	26,63%	26,67%	36,16%	40,49%	29,81%
R5: Taux de recouvrement des côtes importantes	4,56%	4,33%	1,34%	4,89%	23,11%	4,80%	4,05%	2,88%	6,24%
R6: Taux de recouvrement des amendes	10,37%	4,99%	9,69%	5,12%	61,88%	17,26%	54,54%	6,62%	21,31%
R7: Apurement des extraits de jugement	5,07%	3,76%	3,97%	2,77%	2,60%	2,66%	2,58%	2,12%	3,19%
R8: Taux de réalisation des improvistes de caisse	2,64	3,26	0,95	3,13	332,08%	3,87	4,06	4,18	317,61%
R9: Apurement des comptes de gestion trésor (H 70)	48,87%	71,07%	62,73%	66,03%	67,91%	79,92%	78,48%	98,59%	71,70%
R10: Application des consignations	82,94%	84,64%	90,12%	85,94%	79,51%	78,93%	82,87%	79,07%	83,00%
R11: Apurement des consignations	53,75%	61,38%	51,70%	45,11%	59,79%	51,13%	54,68%	87,78%	58,16%
R12: Régularisation des avances	83,47%	85,42%	92,22%	92,88%	103,80%	89,91%	93,34%	93,06%	91,76%
R13: Apurement des avances	40,21%	37,31%	42,15%	48,08%	46,94%	40,40%	38,92%	37,98%	41,50%
R14: Apurement des écritures	43,14%	42,25%	35,50%	65,32%	36,35%	38,54%	61,01%	60,67%	47,85%

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (06) ملخص نتائج مؤشرات الأداء الخاصة بالتحصيل لمديريات الضرائب لعينة الدراسة في الفترة 2004 –2011، حيث يمنحنا مؤشرات وملاحظات تسمح بتقييم التحصيل الضريبي على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة.

تمنحنا مؤشرات الأداء للتحصيل الضريبي لعينة الدراسة جملة من التحاليل من أهمها:

- ان R1 والمرتبط بمعدل تحقيق الأهداف يتعدى النسبة 100% في كل سنة من سنوات الدراسة، أي أن إجمالي التحصيل كان دائما يفوق الهدف المحدد حيث نجد أن متوسط إجمالي التحصيل لعينة الدراسة خلال الفترة 2004 2011، قد بلغ

584,80 106 33 دج في حين كان الهدف المحدد يقدر بـ200,00 046 31 دج وبذلك ظهر المؤشر R1 بنسبة 105,74%.كما يوضحه الجدول رقم (07).

من الناحية النظرية هذا الأمر جيد لأنه يدل على السعي من طرف المصالح الجبائية للتحكم في الوعاء الجبائي وبالتالي عدم تضييع فرصة أي مبلغ يمكن تحصيله.

ومن جهة أخرى فان نتائج هذا المؤشر R1 تشير الى الفارق الكبير بين الهدف المحدد للتحصيل وإجمالي التحصيل الفعلي.

وكمثال على ذلك وكما يوضحه الجدول رقم(07)، حيث كان الفارق بين هدف التحصيل والتحصيل سنة 2011 والذي يعتبر مرتفعا جدا مقارنة بالسنوات السابقة، وقيمته

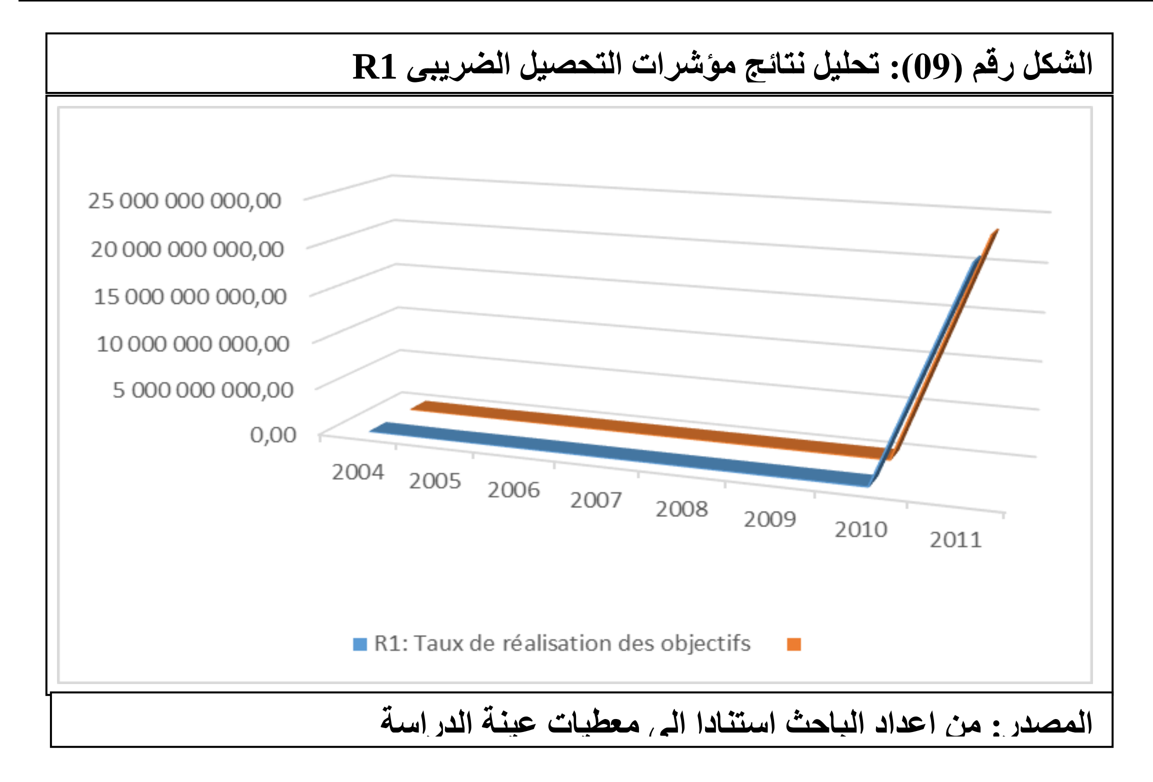
880,00 747 003 1دج، أي بنسبة 04,45% زيادة عن الهدف المسطر للتحصيل كما يوضحه الشكل رقم(09). وهذا يعكس عدم تحكم المصالح الجبائية في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة أي عدم التحكم في الأوعية الجبائية، على مستوى المديريات الولائية .

الجدول رقم (07): تحليل نتائج مؤشرات التحصيل الضريبي R1

السنوات	2004	2005	2006	2007	2008
هدف التحصيل	30 505 000,00	36 436 000,00	37 620 000,00	37 150 000,00	43 500 000,00
التحصيل الفعلي	34 229 976,00	37 329 115,00	39 338 914,55	39 317 377,00	46 119 755,00
R 1	1,122110343	1,024511884	1,045691509	1,058341238	1,060224253
السنوات	2009	2010	2011	اجمالي فترة الدراسة	المتوسط
هدف التحصيل	54 050 000,00	67 700 000,00	22 552 700 000,00	230 355 000,00	38 392 500,00
التحصيل الفعلي	56 819 544,00	70 925 267,00	23 556 447 880,00	243 541 835,01	40 590 305,84
R 1	1,051240407	1,047640576	1,044506772	1,057245708	1,06

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

الشكل رقم (09): تحليل نتائج مؤشرات التحصيل الضريبي R1

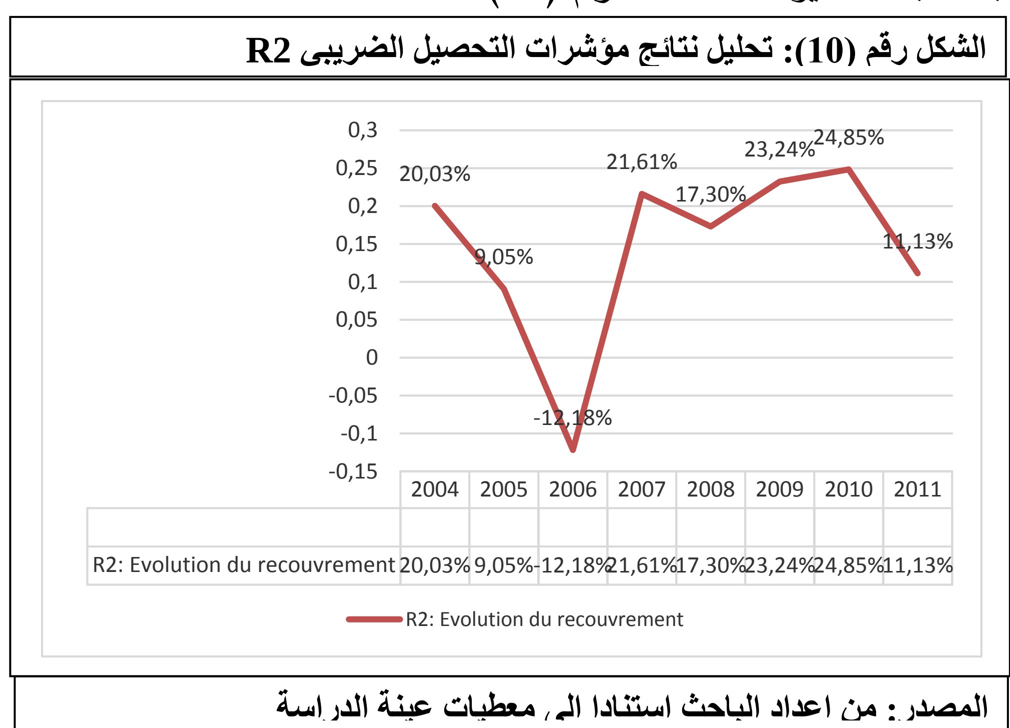


المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

– نستنبط من خلال تحليل المؤشر R2 المتعلق بمعدل تطور التحصيل، أن يسجل معدلات تطور مهمة من سنة لأخرى، باستثناء سنة 2006 حيث نسجل تراجع نسبة التحصيل مقارنة بسنة 2005.

حيث كانت نسبة التحصيل سنة 2005 تقدر بـ 9.05 في حين كانت سنة 2006 تقدر بـ 12.18 بالسالب. كما يوضحه الشكل رقم (10).

الشكل رقم (10): تحليل نتائج مؤشرات التحصيل الضريبي R2



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
R2: Evolution du recouvrement	20,03%	9,05%	-12,18%	21,61%	17,30%	23,24%	24,85%	11,13%

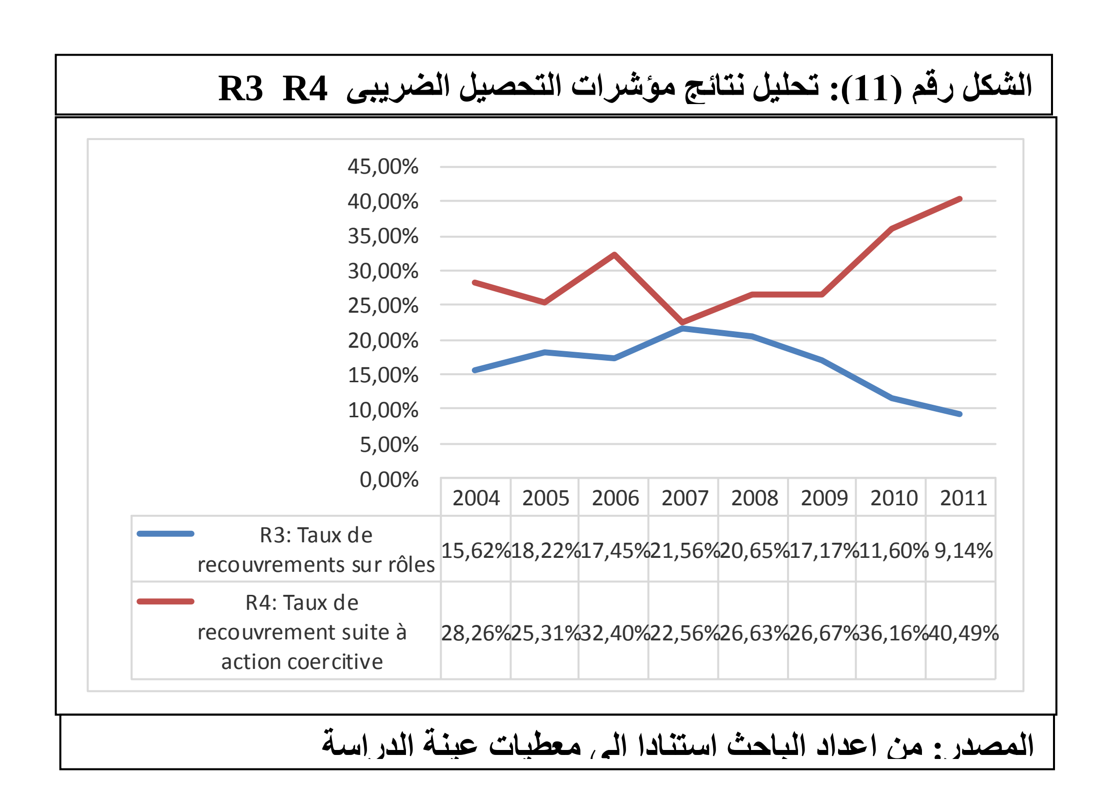
المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- من تحليل المؤشرين "R3" و "R4"والمتعلقين بالتحصيل بالجداول والتحصيل بالجداول وعن طريق الإجبار على التوالي16,43% و 29,81%، وبإجمالي التحصيل بالجداول وعن طريق الإجبار كان في المتوسط يقدر بـ 46,24%.

ومن خلال تحليل مؤشر إجمالي التحصيل بالجداول، يوضح هذا وجود نسبة هامة من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين والتي خضعت للرقابة الداخلية توجد بها فروقات ونقائص استحقت أن يصدر في حق أصحابها جداول إما فردية وإما جماعية مع ما تحتويه من زيادات وغرامات كعقوبة على تلك المخالفات.

- توجد فئة معتبرة من المكلفين الضريبيين في نيتها عدم دفع مبلغ الضريبة الواجب عليهم سواء كليا أو جزئيا، وهو ما دفع بالمصالح الجبائية على مستوى مديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة إلى التحصيل بالإجبار بما نسبته كمتوسط 46,24%. من إجمالي التحصيل بالجداول وعن طريق الاجبار. كما يوضحه الشكل رقم(11).

الشكل رقم (11): تحليل نتائج مؤشرات التحصيل الضريبي R3 R4



المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

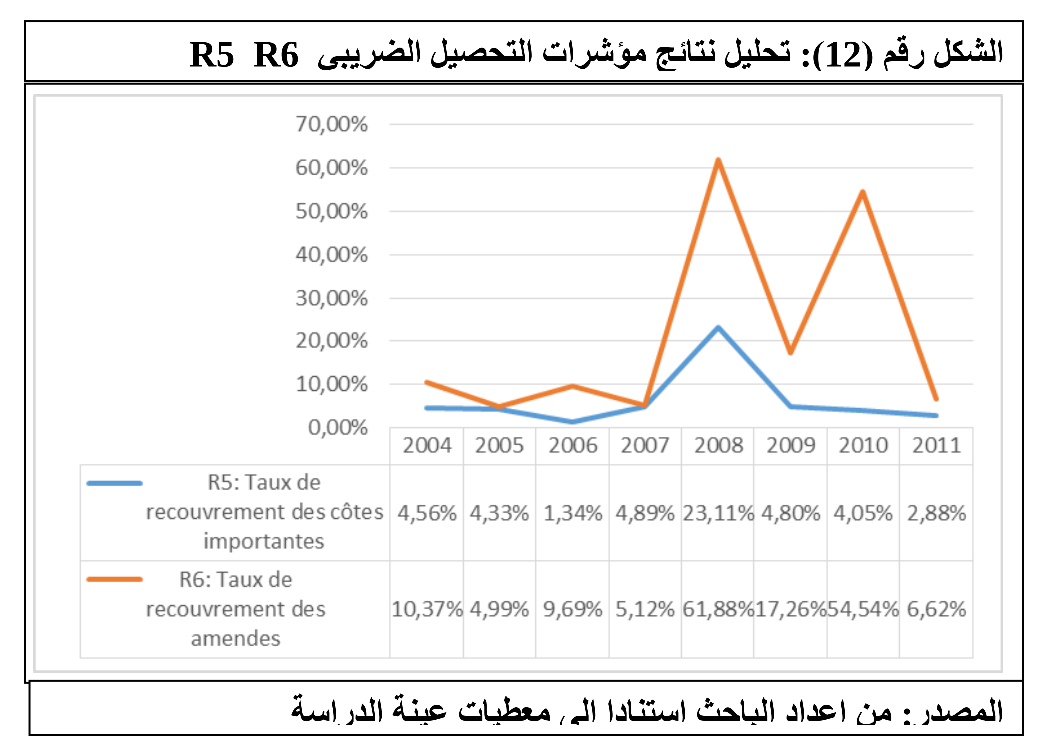
– يوضح المؤشر R5 أن معدل تحصيل المبالغ المهمة على مستوى مديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة يقدر في المتوسط 6,24% وهي نسبة ضئيلة جدا، باستثناء سنة 2008 التي شهدت ارتفاعا ملحوظا وان بقي ضعيفا نسبيا، فقد كان معدل تحصيل المبالغ المهمة يقدر 23,10 % وهي نسبة تبقى منخفضة، حيث ان ضعف نسبة التحصيل للمبالغ المهمة يشير الى عدم التحكم في عملية التحصيل من طرف المصالح الجبائية، وكبر حجم التهرب الضريبي ويعتبر من اهم المؤشرات التي يجب ان تأخذ بعين الاعتبار لدعم التحصيل الضريبي على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية للضرائب.

وكمثال على ضعف عملية التحصيل على مستوى المبالغ المهمة نجد انه في سنة 2011 كان إجمالي المبالغ المهمة يقدر بـ 134.142.089.836 دج تم تحصيل منها ما قيمته 3.857.017.532 دج. وهذا بصفة اجمالية لعينة الدراسة والتي تشمل خمس مديريات ولائية للضرائب كما تم الإشارة له سابقا.

– من خلال تحليل نتائج المؤشر R6 المرتبط بتحصيل الغرامات، يمكن أن اعطاء الملاحظات التالية:

- المبلغ الإجمالي للغرامات مبلغ كبير ومعتبر، وكمثال على ذلك انه نجد في سنة 2011 تم فرض غرامات بإجمالي لعينة الدراسة قدره 12.501.838.944دج، تم التحصيل منها بمبلغ 827.926.920 دج، بنسبة تحصيل في المتوسط لعينة الدراسة تقدر ب 6,62%.
- ان قيمة هذا المؤشر تدعم فرضية عدم التحكم في التحصيل الجبائي من طرف المصالح الجبائية، وانه تم اكتشاف حالات تهرب معتبرة وتم فرض غرامات عليها. وهي نسبة ضعيفة تشير الى تكرار حالة التهرب الضريبي حتى بعد اكتشافها وفرض الغرامات، حيث تقدر نسبة التهرب من دفع الغرامات ب 93,38 %وهي نسبة كبيرة جدا في سنة 2011 كمثال لعينة الدراسة. كما يوضحه الشكل رقم(12).

الشكل رقم (12): تحليل نتائج مؤشرات التحصيل الضريبي R5 R6



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
R5: Taux de recouvrement des côtes importantes	4,56%	4,33%	1,34%	4,89%	23,11%	4,80%	4,05%	2,88%
R6: Taux de recouvrement des amendes	10,37%	4,99%	9,69%	5,12%	61,88%	17,26%	54,54%	6,62%

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- توضح لنا المؤشرات الأخرى للتحصيل من R7 الى R14، والتي تأتي كمرحلة ثانية في عملية التحصيل من حيث معالجة عمليات التحصيل للتسبيقات والتحويلات للحسابات المعنية والتسجيل، والتي تعتبر مؤشراتها مرتفعة نسبيا لأنها تعتبر تحصيل حاصل للمراحل الأولى للتحصيل التي أشرنا لها من خلال المؤشرات السابقة.

حيث تعكس هذه المؤشرات مدى تحكم المصالح الجبائية بالمديريات الولائية في تطبيق مختلف إجراءات التحصيل التي تم تحقيقها من خلال ما عكسته المؤشرات السابقة.

من خلال ما تم التطرق له من عرض وتحليل لمؤشرات الأداء للتحصيل على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة، يمكن التأكيد على النتائج التالية:

- ان المعطيات المنطقية والبيانات الكافية حول الوعاء الضريبي، تتيح اعتماد معدلات لتحقيق الأهداف المرجوة من التحصيل تقترب من الهدف المسطر للتحصيل، والحصول على معدلات مقبولة لتحقيق الأهداف أكثر واقعية.
- ان ضعف عملية التحصيل واحتمالات التهرب الضريبي واضحة بشكل كبير على مستوى مديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة، يدعمها النسب المعتبرة لكل من

التحصيل بالجداول، والتحصيل بالإجبار، والمبلغ الكبير للغرامات المفروضة، ومن جهة ثانية النسب الضعيفة لكل من تحصيل المبالغ المهمة، وتحصيل الغرامات. على مستوى مديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة.

- ان ارتفاع المؤشرات المرتبطة بالتحصيل من حيث معالجة عمليات التحصيل بالنسبة للتسبيقات، الجداول والتسجيلات، يدعم عدم تحكم المصالح الجبائية في التحصيل الضريبي انطلاقا من تحديد الوعاء الضريبي ومختلف التقديرات والاهداف المسطرة.

المطلب الثالث: دراسة وتحليل مؤشرات الرقابة الجبائية ومؤشرات المنازعات.

سيتم اعتماد مؤشرات الأداء الرقابة الجبائية "LE CONTROLE FISCAL " و المنازعات "" CONTENTIEUX"، والخاصة بعينة الدراسة خلال الفترة 2004-2011. وهذا من أجل تقييم وتحليل مستوى الرقابة الجبائية، على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية للضرائب بعينة الدراسة. كما هو مبين في الجدولين رقم (08) ورقم (09).

الجدول رقم (08) : مؤشرات الأداء الرقابة الجبائية بعينة الدراسة خلال الفترة 2004 – 2011

مؤشرات الأداء للرقابة الجبائية	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط
C1: Etablissement des programmes	0,00%	0,64%	2,91%	1,13%	1,97%	1,31%	2,69%	0,55%	1,40%
C2: Vérification des dossiers	0,59%	0,66%	0,69%	0,59%	0,61%	0,77%	0,50%	0,49%	0,61%
C3: Vérification des transactions immobilières	20,00%	20,32%	22,72%	20,40%	17,64%	17,93%	12,87%	10,89%	17,85%
C4: Réévaluation des transactions immobilières	76,56%	93,67%	85,93%	52,83%	88,05%	80,98%	84,86%	79,78%	80,33%
C5: Vérification des revenus locatifs	67,50%	74,58%	63,77%	65,95%	69,99%	87,44%	90,90%	90,64%	76,35%
C6: Réévaluation des revenus locatifs	54,00%	61,70%	63,14%	77,04%	64,00%	63,44%	52,25%	58,75%	61,79%
C7: Affaires clôturées/programmées	80,60%	76,92%	66,78%	54,89%	58,86%	58,82%	68,13%	53,55%	64,82%
C8: Affaires non lancées/programmées	0,00%	0,32%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,04%
C9: Dossiers vérifiés/mission	5,12	5,58	5,16	5,22	6,30	6,26	4,24	3,32	5,15
C10: Affaires achevées/programmées	0,00%	0,00%	2,33%	14,66%	14,72%	13,73%	18,13%	8,74%	9,04%
C11: Nombre de transactions contrôlées par agent	185,06	169,50	185,47	187,82	170,82	201,06	180,00	169,88	181,20
C12: Résultat moyen par affaire (Redressement)	2 921,15	282 455,92	2 917,25	2 842,01	3 486,34	4 064,84	4 770,60	876 429,24	147 485,92
C13: Résultat moyen par mission de vérificateurs (Redressement)	13 115,35	1 303 642,71	14 236,18	14 210,07	20 160,13	21 472,96	21 523,16	15 819,46	178 022,50
C14: Rappels_impôts par acte réévalué	75,85	9 371,58	59,85	77,41	107,46	67,02	86,70	98,15	1 243,00
C15: Recoupements exploités	93,09%	86,94%	87,86%	89,07%	91,72%	86,85%	93,40%	94,30%	90,40%
C16: Contrôle des dossiers ANDI et ex APSI	74,69%	57,25%	39,17%	57,91%	43,72%	41,42%	40,25%	39,00%	49,18%
C17: Régularisation des dossiers ANDI et ex APSI	41,20%	34,60%	43,89%	28,65%	27,14%	17,89%	15,08%	8,67%	27,14%
C18: Dégrèvements issus du contentieux des vérifications	9,67%	5,09%	24,25%	6,32%	2,03%	2,00%	2,18%	1,52%	6,63%
C19: Recouvrements issus du contrôle	46,36%	55,91%	70,21%	23,18%	37,36%	38,44%	39,88%	44,12%	44,44%
C20: Listes clients exploitées	72,34%	59,98%	69,81%	58,14%	70,77%	63,82%	48,25%	40,48%	60,45%

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

أولا: دراسة وتحليل مؤشرات الرقابة الجبائية

تقدم المؤشرات المرتبطة بالرقابة الجبائية بالجدول رقم (08) عدة دلالات نبين أهمها فيما يلي:

- من خلال مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية لمديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة، المؤشرات من C1 الى C6، نلاحظ أن عدد القضايا المبرمجة منخفضة جدا مقارنة بعدد المكلفين أو المعاملات أو العقود المسجلة، حيث كانت نسبة البرمجة في التحقيق المحاسبي تقدر في المتوسط بـ1,40%، وهي نسبة ضئيلة وضئيلة جدا، أما فيما يخص بقية برامج الرقابة الجبائية فقد كانت نسب البرمجة في المتوسط كما يلي:

17,85% بالنسبة للتحقيق في المعاملات العقارية، 80,33% بالنسبة لإعادة تقويم المعاملات العقارية، و76,35% بالنسبة للتحقيق في مداخيل الإيجارات، و61,79% بالنسبة لإعادة تقويم مداخيل الإيجارات.

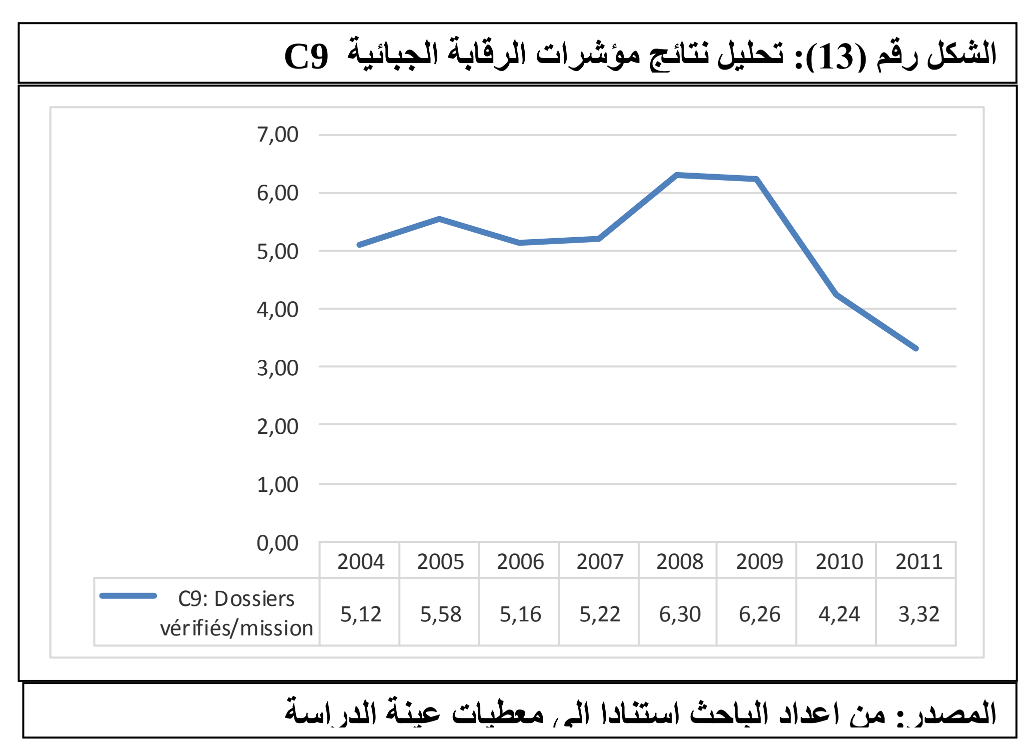
ان هذه المؤشرات توضح ضعف مستوى البرمجة لمختلف عمليات الرقابة الجبائية، حيث انه من المحتمل عدم تنفيذ هذه البرمجة للرقابة، مما يزيد من ضعف عملية التحصيل الناتجة من حالات التهرب الضريبي ومعالجتها بمختلف إجراءات العقوبات والغرامات.

من خلال مؤشرات إيقاع تنفيذ برامج الرقابة الجبائية فإننا نلاحظ:

- ان المؤشر C7 والمتعلق بعدد العمليات المنجزة مقارنة بالمبرمجة، يوضح نسبة عدم انجاز للأهداف المسطرة، أي انه كان خلال فترة الدراسة يوضح نسبة اقل 100%، حيث كان في المتوسط يقدر بـ64,82%، والباقي أي ما يقدر ب 35,18% هي ملفات تمت برمجتها
- ولكن لم تتم معالجتها، وهو ما يعكس ضعف الإنجاز في عملية الرقابة على مستوى المصالح الجبائية لعينة الدراسة.

- أما المؤشر C8 ومن خلال تحليل نتائجه، فانه لم يتم تسجيل أي عملية لم يتم الانطلاق في انجازها باستثناء سنة 2005، وكان هذا المؤشر بقيمة 0,32%، وهو يشير الى فعالية كبيرة في مجال الانطلاق في الإنجاز للرقابة، حيث انه هناك قضية واحدة لم يتم البدء في إنجازها من اصل 312 قضية مبرمجة على مستوى عينة الدراسة في سنة 2005.
- ويوضح المؤشر C 9 المرتبط بعدد العمليات المنجزة من طرف المحقق الواحد المؤشر، انه قد بلغت في المتوسط 5,15 عملية للمحقق الواحد، وهي دون المعيار المحدد من طرف المصالح المعنية وهي 07 قضايا للمهمة الواحدة سنويا (المهمة تتكون من محققان) ، كما انه نلاحظ عدم الالتزام بالمقياس المحدد من طرف المصالح المعنية، كما يوضحه الشكل رقم (13)

الشكل رقم (13): تحليل نتائج مؤشرات الرقابة الجبائية C9



المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- من خلال المؤشر C10 يتضح، ضعف المصالح الجبائية في انجاز البرامج السنوية للرقابة، حيث انه لم يتم ابدا إتمام برنامج سنوي لسنة معينة من سنوات الدراسة خلال الثلاثي الأول من السنة التي تليها.

- وتبين نتائج المؤشر C11، العدد الكبير للمعاملات العقارية المراقبة من طرف المراقب الواحد، حيث قدرت في المتوسط بـ 181 معاملة للمقوم الواحد ويعتبر عددا كبير نسبيا، وهذا ما يوضح ضغط العمل الذي يؤثر على مردودية المراقبين بالمصالح الجبائية لعينة الدراسة، وضرورة مراجعة الهدف المسطر من طرف الجهات المعنية.

من خلال تحليل مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية يمكن الحكم على ضعف الرقابة على مستوى المصالح الجبائية للمديرات الولائية للضرائب الولائية لعينة الدراسة من خلال النقاط التالية:

- وتبين نتائج المؤشر C12، متوسط مردودية العملية الواحدة من عمليات التحقيق المحاسبي خلال فترة الدراسة يقدر بـ 147 485,92 دج.
- وتبين نتائج المؤشر C13 متوسط مردود المحقق الواحد خلال فترة الدراسة يقدر بـ
- 17.802.250 دج
- وتبين نتائج المؤشر C14، النتيجة المتوسطة للعقد الواحد المعاد تقويمه يقدر بـ 1 243,00 دج .
- ان المؤشر C15 معدل استغلال كشوف المقارنات كان في المتوسط في حدود 90.60% والباقي 9.6% عبارة عن كشوف مقارنات غير مستغلة.
- أما فيما يخص المؤشران C16 و C17 لمتابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية فانهما يوضحان أن مراقبة المصالح الجبائية لهذه الفئة المعنية، كانت في المتوسط تقدر بـ49,18%والباقي 50,82، عبارة عن مستفيدين لم تتم مراقبتهم. كما أن نسبة الملفات التي تمت تسويتها في المتوسط هي 27,14% فقط، وهي ملفات المكلفين الذين التزموا بواجباتهم المحاسبية والجبائية، أما الباقي والمقدر بـ72,86%

- فهي ملفات لم يتم تسويتها نظرا لإخلال أصحابها بواجباتهم الجبائية، وهذا ما يوضح الضعف في مجال تأسيس الضريبة وتحصيلها في ظل ضعف الرقابة على هذه الفئة، التي تفضل عدم التصريح والتهرب الضريبي.

أما بالنسبة لمؤشرات التقييم النوعي للمنازعات بالرقابة الجبائية فيمكن أن نسجل من خلالها ما يلي :

- يبين المؤشر C18 والمتعلق بمستوى التخفيضات عقب منازعات التحقيقات في عين المكان أن هناك أخطاء ارتكبت من قبل المحققين خلال عملية التحقيق، وهذا خلال السنوات الثلاث الأولى من فترة الدراسة.

حيث كان معدل التخفيضات يقدر في المتوسط بـ6,63% وكان معدل التخفيضات في سنة 2006 الأكبر على الإطلاق 24,25%، أي انه تتم تخفيضات عقب المنازعات المعالجة من قبل المحققين خلال تلك السنة و السنوات غير الساقطة بالتقادم (N-3)، وهذا يشير الى الأخطاء الفادحة والكثيرة التي وقع فيها بعض المحققين نظرا ربما لنقص الكفاءة المهنية أو عدم التقيد التام بمختلف الإجراءات والقوانين.

- يبين المؤشر C19 مستوى التحصيلات عقب التحقيقات والمنازعات، حيث بلغ في المتوسط 44,44% والباقي أي ما نسبته 55,56% عبارة عن حقوق وغرامات لم يتم تحصيلها، وهذا يشير الى عدم متابعة عملية التحصيل بالشكل اللازم من قبل المصالح الجبائية، والسلوك المتعمد في عدم الاستجابة والتسديد من طرف المكلفين الضريبيين الذين صدرت في حقهم غرامات وزيادات، وما يوضح كذلك مستوى ثاني من التهرب الضريبي.

يعكس المؤشر C20 أنه كلما تم استغلال قوائم الزبائن بشكل كافي تم التوصل إلى نتائج صحيحة وسليمة، وبما أن متوسط هذا المؤشر يبلغ 60,45%نتج عنه ما نسبة

حوالي40% من قوائم الزبائن غير مستغلة هذا ما يفسر ضعف سرعة الاستغلال لتوفير المعومة الجبائية التي هي اساس فرض الضريبة .

من خلال مجمل التحليل حول مؤشرات الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لمديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة فانه يمكن التأكيد على النتائج التالية:

- ضعف الرقابة الجبائية على مستوى المديريات الفرعية للمراقبة الجبائية لمديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة، سوآءا من حيث البرمجة أو التنفيذ.

  ويرجع هذا أساسا لنقص عدد المحققين والمقومين، وضعف الموارد المتاحة.

- عدم متابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية بصفة كافية وفعالة لتدعيم عملية تأسيس وتحصيل الضرائب لهذه الفئة، والذي يرجع الى ضعف عملية البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها، ووقوع بعض المحققين في أخطاء أثناء عملية التحقيق.

إن هذه العناصر التي تمت الإشارة اليها، تؤثر سلبا عل تأسيس وتحصيل الضرائب، من حيث اكتشاف حالات التهرب الضريبي على مستوى مديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة، وتدعيم الوعاء الضريبي وتفعيل عملية التحصيل بمختلف أشكالها ومراحلها.

الجدول رقم (09) : مؤشرات الأداء للمنازعات بعينة الدراسة خلال الفترة 2004 -2011

مؤشرات الأداء للمنازعات	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط
Cx1: Taux de stock	27,00%	18,43%	18,94%	16,19%	27,84%	20,90%	19,49%	24,79%	21,70%
Cx2: Taux de couverture de la charge globale	84,51%	80,87%	81,33%	72,83%	81,30%	81,93%	75,90%	82,98%	80,21%
Cx3:Taux de traitement dans le délai de 4 mois	30,90%	42,07%	45,39%	28,14%	40,06%	55,29%	43,54%	36,03%	40,18%
Cx4: Taux de traitement dans le délai de 6 mois	41,54%	18,13%	28,57%	46,70%	45,94%	38,87%	26,77%	47,47%	36,75%
Cx5: Taux de rejet total	66,72%	59,17%	59,84%	68,14%	64,47%	60,82%	62,34%	63,41%	63,11%
Cx6: Taux admission totale	9,91%	8,78%	10,78%	8,01%	14,18%	13,61%	11,96%	11,67%	11,11%
Cx7: Taux admission partielle	23,37%	32,94%	29,38%	23,85%	21,36%	25,57%	25,70%	24,91%	25,89%
Cx8: Taux de dégrèvement	0,56%	11,14%	41,82%	28,25%	24,97%	19,01%	14,17%	21,78%	20,21%
Cx9a: Taux de stock Daira	44,08%	50,46%	50,58%	51,40%	52,53%	52,79%	47,95%	49,23%	49,88%
Cx9b: Taux de stock wilaya	28,64%	64,62%	56,99%	64,27%	77,38%	70,96%	40,89%	58,51%	57,78%
Cx10a: Taux de couverture de la charge globale Daira	44,53%	48,77%	50,38%	42,96%	49,31%	56,82%	58,87%	57,32%	51,12%
Cx10b: Taux de couverture de la charge globale Wilaya	47,80%	41,89%	45,59%	38,60%	46,38%	75,15%	45,81%	81,91%	52,89%
Cx11a: Taux de rejet total Daira	62,32%	62,70%	64,24%	61,39%	57,71%	62,32%	56,57%	46,40%	59,21%
Cx11b: Taux de rejet total Wilaya	75,47%	69,21%	42,09%	45,58%	54,15%	57,77%	32,28%	41,38%	52,24%
Cx12a:Taux admission totale Daira	6,01%	7,66%	8,84%	7,00%	8,48%	8,60%	7,86%	14,86%	8,67%
Cx12b: Taux admission totale Wilaya	3,54%	7,35%	9,38%	7,44%	12,57%	7,17%	3,94%	14,37%	8,22%
Cx13a: Taux admission partielle Daira	30,94%	30,27%	26,92%	31,61%	35,64%	29,08%	35,57%	38,74%	32,35%
Cx13b: Taux admission partielle Wilaya	17,92%	24,70%	36,00%	44,19%	34,63%	35,06%	40,16%	34,16%	33,35%
Cx14a: Taux de dégrèvement Daira	0,35%	11,01%	13,70%	19,33%	23,18%	16,24%	25,98%	32,97%	17,84%
Cx14b: Taux de dégrèvement Wilaya	7,95%	50,23%	14,67%	17,20%	24,47%	17,61%	29,78%	23,81%	23,21%
Cx15: Taux de décision favorable à l administration (Chambre administrative)	74,48%	76,35%	61,34%	71,06%	51,35%	51,21%	68,31%	61,85%	64,50%
Cx16: Taux de décision favorable à l administration (conseil d Etat)	86,36%	81,93%	94,29%	85,87%	90,79%	79,49%	54,17%	66,67%	79,94%
Cx17a: Taux de stock Wilaya	14,21%	11,19%	9,12%	9,82%	13,03%	14,73%	19,23%	23,30%	14,33%
Cx17b: Taux de stock Région	0,00%	0,00%	0,00%	69,95%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	8,74%
Cx18a:Taux de couverture de la charge globale Wilaya	82,46%	86,39%	88,21%	83,97%	82,17%	74,30%	80,05%	81,16%	82,34%
Cx18b:Taux de couverture de la charge globale Région	100%	100%	98,92%	100%	100%	100%	100%	100%	99,87%

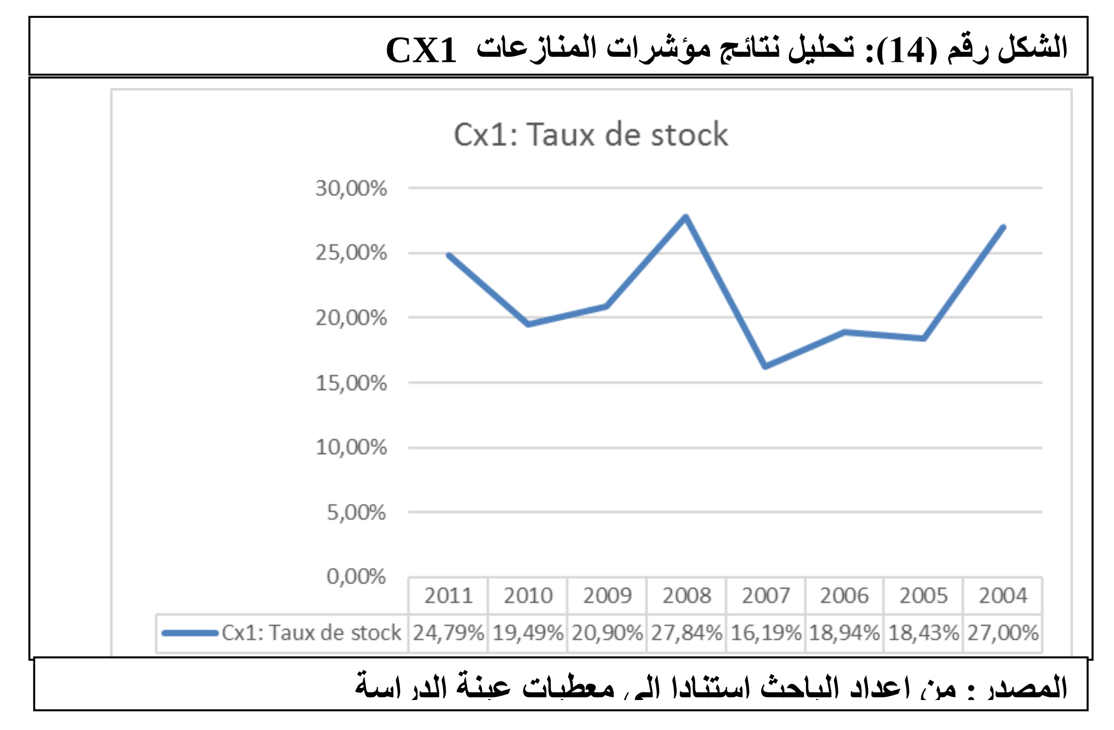
Cx19a:Taux de rejet total Wilaya	60,68%	68,07%	61,72%	70,62%	70,87%	60,30%	62,15%	57,20%	63,95%
Cx19b:Taux de rejet total Région	57,69%	68,22%	58,06%	59,55%	75,16%	61,54%	59,85%	60,36%	62,55%
Cx20a:Taux de modération et remise accordées sur montant des pénalités Wilaya	9,49%	4,51%	11,27%	21,71%	14,23%	14,08%	12,39%	19,79%	13,43%
Cx20b: Taux de modération et remise accordées sur montant des pénalités Région	10,24%	34,32%	11,19%	9,51%	7,72%	20,42%	11,05%	28,04%	16,56%
Cx21a: Taux de modération et remise accordées sur montant des droits en principal Wilaya	11,88%	17,59%	11,06%	15,81%	12,75%	11,37%	16,76%	16,51%	14,22%
Cx21b:Taux de modération et remise accordées sur montant des droits en principal Région	0,14%	6,02%	13,22%	3,60%	21,06%	6,56%	2,58%	6,22%	7,43%
Cx22: Taux de dossiers qui ont donné lieu à révision des bases évaluées	32,34%	33,10%	31,38%	36,40%	43,47%	45,14%	51,97%	39,26%	39,13%
Cx23: Taux de révision	55,92%	72,73%	55,91%	60,80%	78,26%	45,51%	55,72%	61,09%	60,74%
Cx24: Taux de stock (Demande de remboursement TVA)	61,54%	58,33%	50,00%	85,71%	40,00%	30,77%	76,19%	66,96%	58,69%
Cx25: Taux de couverture de la charge globale	66,67%	68,42%	35,00%	42,86%	40,00%	34,25%	18,68%	28,18%	41,76%
Cx26: Taux de renvois par la centrale	33,33%	69,23%	57,14%	22,22%	78,26%	16,00%	58,82%	58,00%	49,13%

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

ثانيا: دراسة وتحليل مؤشرات المنازعات.

تقدم المؤشرات المرتبطة بالمنازعات كما يوضحه الجدول رقم (09)، عدة دلالات نبين أهمها فيما يلي: ان مؤشرات الأداء للمنازعات للمديريات الولائية للضرائب لعينة الدراسة في الفترة من 2004 الى 2011، والتي تعكس حجم المنازعات من حيث المخزون المتراكم من سنة الى أخرى خلال فترة الدراسة. كما يوضحه الشكل رقم (14).

الشكل رقم (14): تحليل نتائج مؤشرات المنازعات CX1



المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

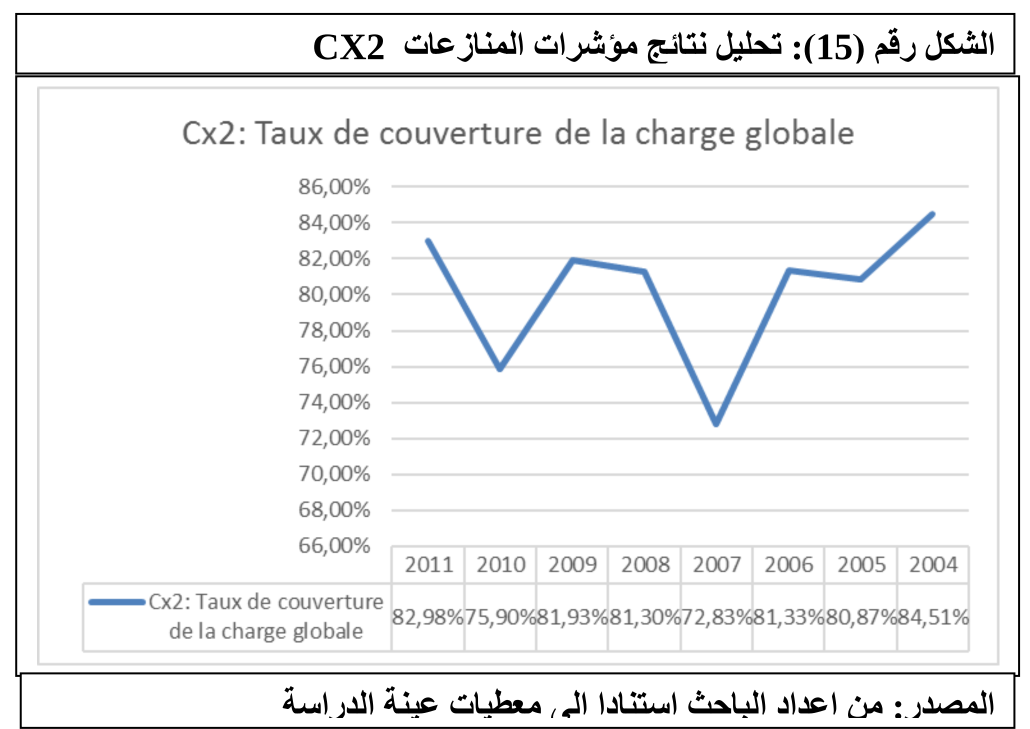
- وكذلك مدى كفاءة المحققين في معالجة المنازعات بمختلف مراحلها، إضافة الى التحليل المرحلي لمعالجة المخزونات، على المستوى الفصلي والسداسي والسنوي، اصافة الى تحليل هذا المخزون من المنازعات على المستوى الولائي والدوائر.
- تقارب وترابط مستويات مؤشرات المنازعات مع مؤشرات الرقابة الجبائية من حيث المعدلات، كون المنازعات تنتج بصفة كبيرة من أعمال الرقابة الجبائية.

ومن مجمل نتائج هذه المؤشرات للمنازعات يمكن طرح الدلائل التالية:

- ضعف معالجة قضايا المنازعات على مستوى المديريات الفرعية والمنازعات لمديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة، سوآءا من حيث تراكم المخزون من قضايا المنازعات أو معالجتها.

- ويرجع هذا أساسا لنقص عدد الأعوان المؤهلة لدراسة مختلف الطعون ، وضعف الموارد المتاحة. كما يوضحه الشكل رقم (15).

الشكل رقم (15): تحليل نتائج مؤشرات المنازعات CX2



المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- ارتفاع معدل التغطية لمخزون قضايا المنازعات، والذي قدرت بالمتوسط لعينة الدراسة بـ 80,21%، في حين نلاحظ تسجيل معدل القبول لطلبات المنازعات بمعدل منخفض يقدر بـ 11,11%، وارتفاع معدل الرفض لقضايا المنازعات الى 63,11%، ويعكس هذا الارتفاع ضعف عمل المديرية الفرعية للمنازعات، والتي يتحول مخزونها من قضايا المنازعات، من حيث المدة الطويلة في معالجة مختلف الشكاوي والطعون في الاجال القانونية ، كما يوضحه المؤشر CX25، لمستوى التغطية لقضايا المنازعات الذي يعتبر منخفض نسبيا بمعدل 41,76%.

المطلب الرابع: دراسة وتحليل مؤشرات الأداء للموارد والعلاقات العمومية.

سيتم اعتماد وتحليل مؤشرات الأداء للموارد "LES RESSOURCES " والعلاقات العمومية"LES RELATIONS PUBLIQUES"، والخاصة بعينة الدراسة خلال الفترة 2004-2011. وهذا من أجل تقييم وتحليل مستوى الموارد البشرية وعيرها، وكذلك مختلف العلاقات العمومية على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية للضرائب بعينة الدراسة. كما هو مبين في الجدولين رقم (10) ورقم (11).

الجدول رقم (10): مؤشرات الأداء للموارد بعينة الدراسة خلال الفترة 2004 -2011

مؤشرات الأداء للموارد البشرية	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط
M1: Diplômés promus aux postes supérieurs	64,86%	50,00%	43,24%	51,72%	42,86%	52,17%	37,93%	31,58%	46,80%
M2: Personnels de sexe féminin promus aux postes supérieurs	27,03%	13,64%	16,22%	24,14%	23,81%	30,43%	20,69%	10,53%	20,81%
M3: Promotions issues des travaux de la commission	0,74%	0,98%	2,48%	1,19%	2,32%	2,88%	15,15%	7,08%	4,10%
M4: Postes supérieurs non pourvus	18,22%	18,08%	16,58%	15,16%	15,95%	14,09%	11,46%	14,94%	15,56%
M5: Taux _accès	1,74%	1,91%	2,45%	2,44%	2,06%	3,71%	3,03%	7,75%	3,14%
M6: Taux de départs	3,11%	2,97%	2,34%	2,33%	1,32%	1,67%	2,56%	2,14%	2,31%
M7: Absentéisme (toutes absences confondues)	10,48	8,23	12,08	8,78	5,66	6,90	6,02	7,13	8,16
M8: Effort de formation (formation continue)	27,12%	51,11%	40,05%	38,60%	25,45%	12,54%	9,82%	12,86%	27,20%
M9: Coût de formation	20,34	6 741,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,36	350,21	889,03
M10: Consommation du budget de fonctionnement	95,46%	96,43%	95,70%	97,54%	96,24%	97,50%	95,78%	95,34%	96,25%
M11: Consommation du budget équipement	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	15,45%	1,28%	2,09%

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

أولا: دراسة وتحليل مؤشرات الأداء للموارد.

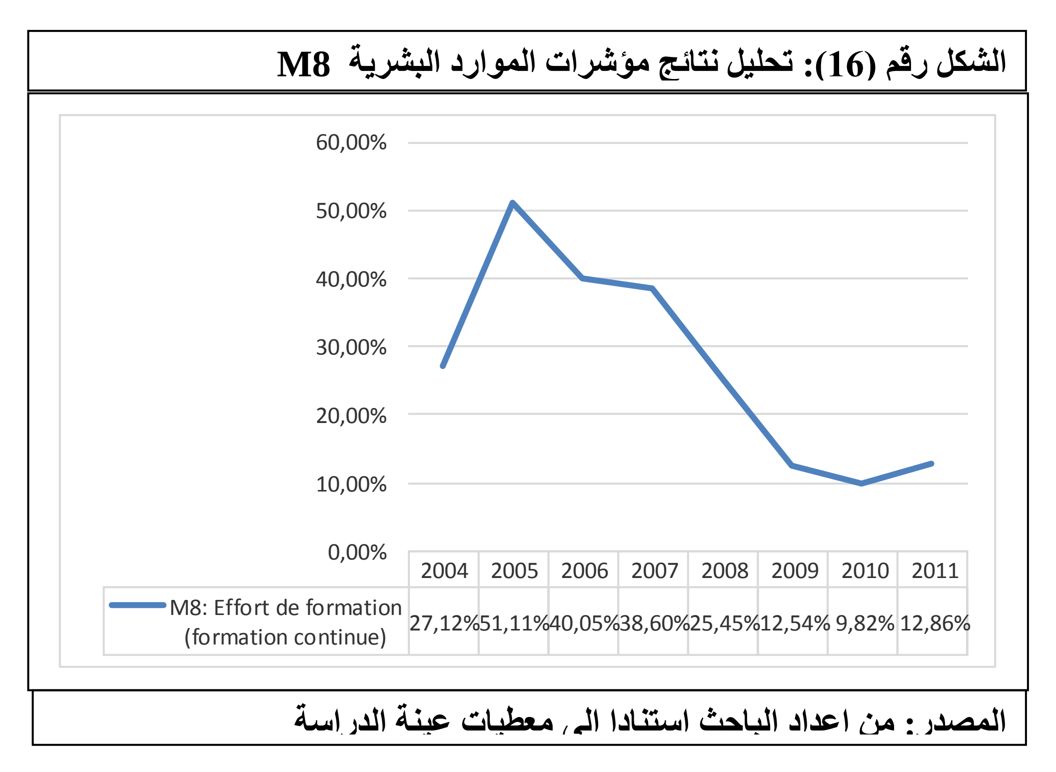
تقدم المؤشرات المرتبطة بالموارد كما يوضحه الجدول رقم (10)، عدة دلالات نبين أهمها فيما يلي:

- كان معدل تواجد الإطارات الشابة في المناصب العليا يقدر في المتوسط بـ46,80%، أي ما يقارب حوالي 5 مناصب عليا للإطارات الشابة المؤهلة من أصل 10 مناصب عليا.
- كان معدل تواجد الإطارات النسائية في المناصب العليا يقدر في المتوسط بـ 20,81%، أي ما يقارب حوالي 3 مناصب عليا للنساء، من أصل 10 مناصب عليا.
- ضعف معدل الترقية، حيث يقدر في المتوسط بـ 4,10%، وهو أمر غير مشجع لتحفيز الموظفين بالمصالح الجبائية للتنافس من اجل تحسين أدائهم.
- هناك عدد معتبر من المناصب العليا الشاغرة حيث كان معدل المناصب العليا الشاغرة في المتوسط يقدر بـ 15,56% أي ما يقارب كمتوسط 16 منصب شاغر سنويا، وهذا الأمر مؤثر دون شك في أداء الإدارة الجبائية بصفة عامة.
- هناك معدلات تغيب كبيرة حيث تقدر في المتوسط بـ 8,16%، وكمثال على ذلك نجد انه بسنة 2011، انه من ضمن عدد العمال المسجلين والمقدر في المتوسط بـ14355 موظف ضمن المديريات الولائية لعينة الدراسة، تم تسجيل 2014 تعيب خلال السنة 2011.
- بالنسبة لمؤشرات التكوين فان مجهود التكوين يعتبر منخفضا، وقدر في المتوسط لعينة الدراسة خلال الفترة 2004-2011 ب 27,20%، وكان مجهود التكوين معتبرا سنة 2005 بمعدل 51,11%، حيث تم تكوين 185 موظف من ضمن 1841 موظف على مستوى عينة الدراسة، والسبب في ذلك يرجع إلى اعتماد.

برنـامج التكـوين قصـير المـدى والمسـتمر بصـيغة "أسـبوع لكـل شـهر أو شـهر لكـل تخصص" انطلاقا من جانفي 2005 إلى نهاية ديسمبر 2008 [1]

وقد كانت تكلفة التكوين بالنسبة لكل عون تم تكوينه في تلك السنة (2005) تقدر بـ6 741,31دج أي بتكلفـة إجماليـة قدرها 1.002.978 دج، إلا أن ذلـك الجهـد المبـذول فـي عملية التكـوين شـهد تراجعا فـي بقيـة السـنوات للفتـرة المعنيـة بهـذا البرنـامج، وبقيـة سـنوات الدراسة، كما يوضحه الشكل رقم (16).

الشكل رقم (16): تحليل نتائج مؤشرات الموارد البشرية M8



المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

من خلال ما بيناه يمكن التأكيد على أن المصالح الجبائية بمديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة تشكو من نقص في عدد الموظفين، وكذلك نجد أن الموظفين يعانون من قلة التحفيزات بمختلف أشكالها كالترقية، وضعف وعياب برامج التأهيل والتكوين، وهذه العوامل كلها تؤثر سلبا في كل من فاعلية الموارد البشرية، وتدعيم تأسيس وتحصيل الضرائب والتقليص والحد من حالات التهرب الضريبي.

[1] DGI : Notes N°463/004 du 25/08/2004 concernant la formation continue d'effectifs des DIW.

الجدول رقم (11): مؤشرات الأداء للعلاقات العمومية بعينة الدراسة خلال الفترة 2004 - 2011

مؤشرات الأداء للعلاقات العمومية	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط
RP1: Proportion annuelle des visiteurs	62,97%	-6,86%	115,76%	248,89%	1087,24%	-20,28%	9,20%	40,78%	192,21%
RP2: Proportion annuelle des appels téléphoniques	21,45%	-5,86%	41,51%	15,36%	21,15%	19,19%	-64,93%	-1,11%	5,85%
RP3: Proportion en nombre annuel de rencontres	-0,10%	0,78%	-0,44%	189,44%	-0,59%	1,92%	-0,89%	0,00%	23,77%
RP4: Proportion en durée annuelle des rencontres	0,10%	0,55%	-0,40%	189,28%	-0,59%	2,17%	-0,89%	0,00%	23,78%
RP5: Traitement des requêtes non contentieuses	80,00%	100,00%	100,00%	132,32%	99,96%	100,00%	100,00%	91,09%	100,42%

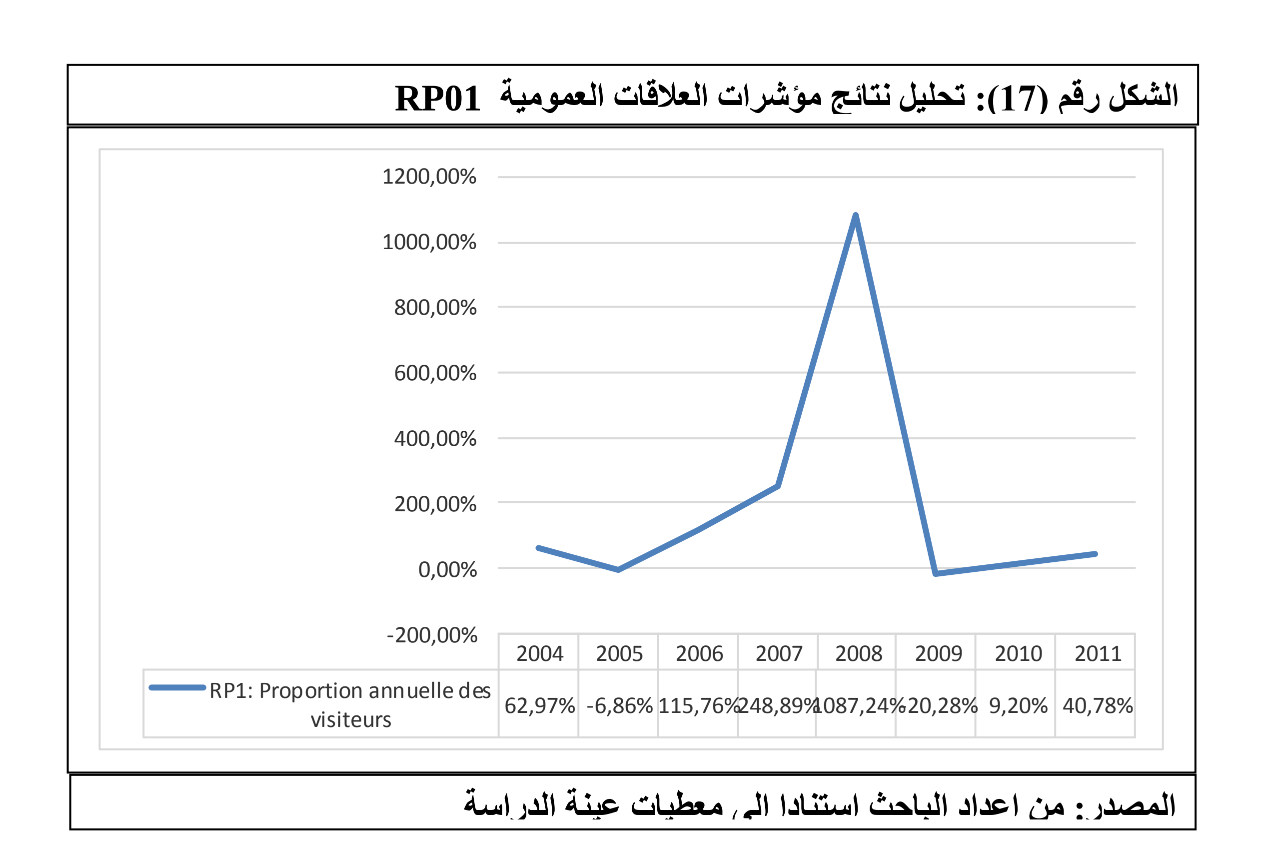
المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

أولا: دراسة وتحليل مؤشرات العلاقات العمومية.

تقدم المؤشرات المرتبطة بالعلاقات العمومية كما يوضحه الجدول رقم (11)، عدة دلالات نبين أهمها فيما يلي:

- ان المؤشر RP01، يوضح لنا ارتفاع عدد الزوار للمصالح الجبائية مقارنة بالمجتمع الجبائي للمكلفين الناشط خلال هذه فترة الدراسة، حيث بلغت قيمة هذا المؤشر لعينة الدراسة وخلال الفترة من 2004 الى 2011، 192,21بـ% وهي تتعدى الـ 100%، ويمكن توضيح هذا من خلال أكبر نسبة للزيارات للمصالح الجبائية لعينة الدراسة، والتي كانت بسنة 2008، تمت 149,34 زيارة، للمصالح الجبائية، من أصل مجتمع جبائي ناشط خلال السنة 2011. كما سجلت اقل نسبة للزيارات للمصالح الجبائية سنة 2009، بمعدل سالب وهو -20,28%، حيث تمت 245,91 زيارة، للمصالح الجبائية، من أصل 225,63 مكلف من المجتمع الجبائي الناشط خلال 2009. كما يوضحه الشكل رقم (17)

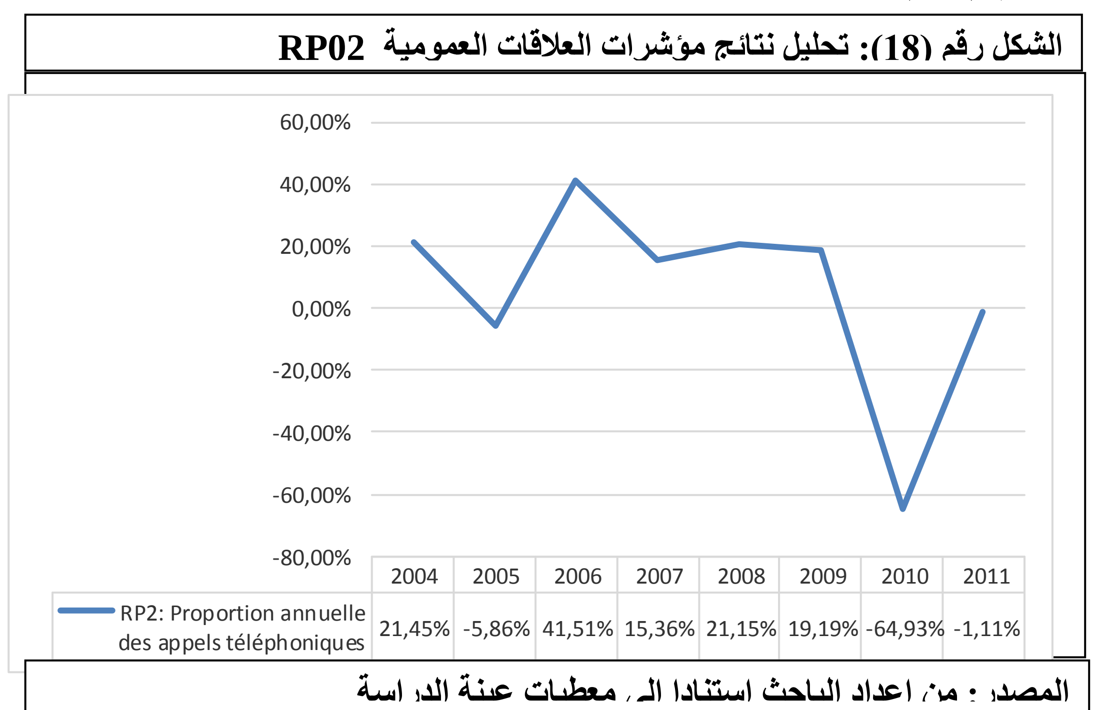
الشكل رقم (17): تحليل نتائج مؤشرات العلاقات العمومية **RP01**



المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- يوضح لنا المؤشر RP02، نسبة المكالمات الهاتفية على مستوى المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة خلال الفترة من 2004 الى 2011.
- والتي تعتبر منخفضة جدا وتعكس سوء الاتصال بهذه المصالح من خلال المكالمات الهاتفية، وقدرت بالمتوسط بـ 5,85%، حيث سجلت اقل نسبة لها سنة 2010، وبقيمة سالبة قدرها -64,93%، والتي تعبر عن عدد اتصالات قدره 19,12 اتصال من أصل مجتمع جبائي ناشط خلال نفس السنة قدره 84,05 مكلف. كما يوضحه الشكل رقم (18).

الشكل رقم (18): تحليل نتائج مؤشرات العلاقات العمومية RP02



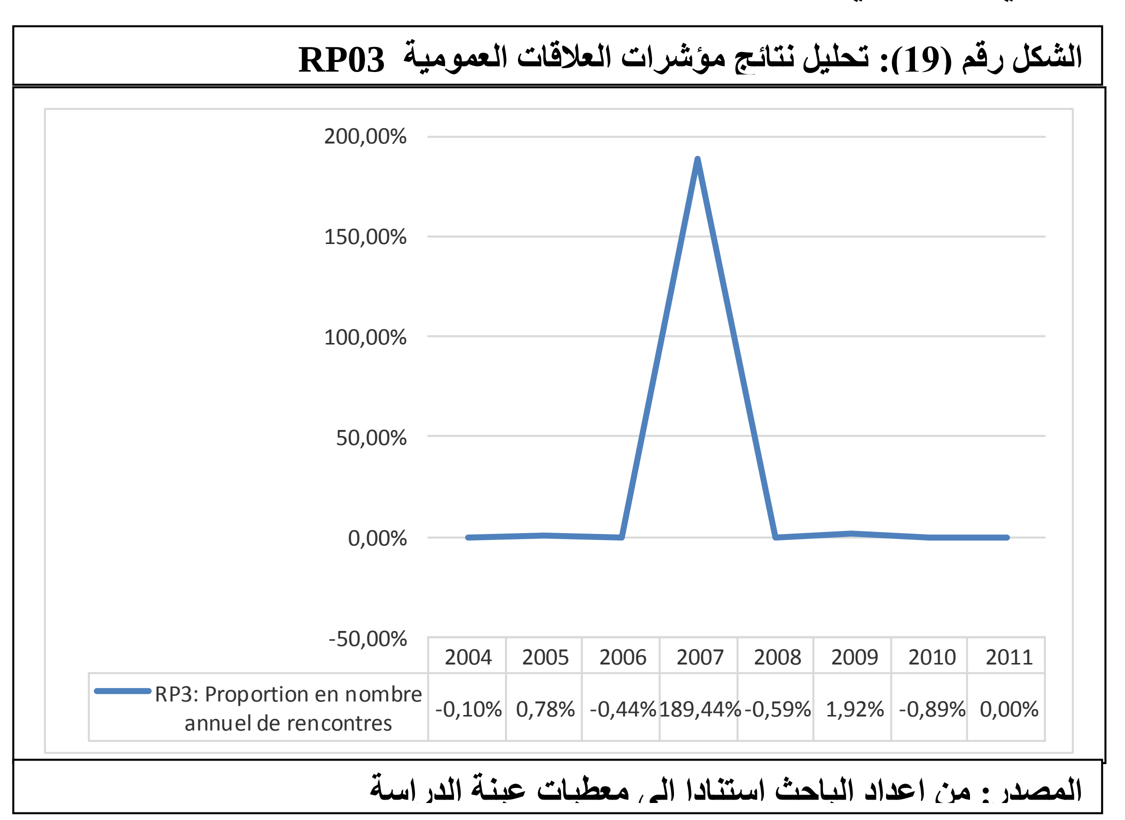
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
RP2: Proportion annuelle des appels téléphoniques	21,45%	-5,86%	41,51%	15,36%	21,15%	19,19%	-64,93%	-1,11%

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- يوضح لنا المؤشر RP03، المقابلات التي تجريها المصالح الجبائية المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة خلال الفترة من 2004 الى 2011، والتي تعتبر منخفضة جدا وتعكس وضعية كارثية للاتصال بهذه المصالح من خلال المقابلات، وقدرت بالمتوسط بـ 23,77%، باستثناء سنة 2007 التي شهدت ارتفاع كبير جدا للمقابلات مع المجتمع الجبائي، قدرت في المتوسط بـ189,44%، والتي تعبر عن عدد مقابلات قدره 19,12 اتصال من أصل مجتمع جبائي ناشط خلال نفس السنة قدره 84,05 مكلف.

- ويرجع هذا تقديرا الى زيارات المجتمع الجبائي من محاسبين وغيرهم في ظل اعتماد النظام المالي والمحاسبي الجديد سنة 2007، كما يوضحه الشكل رقم (19).

الشكل رقم (19): تحليل نتائج مؤشرات العلاقات العمومية RP03



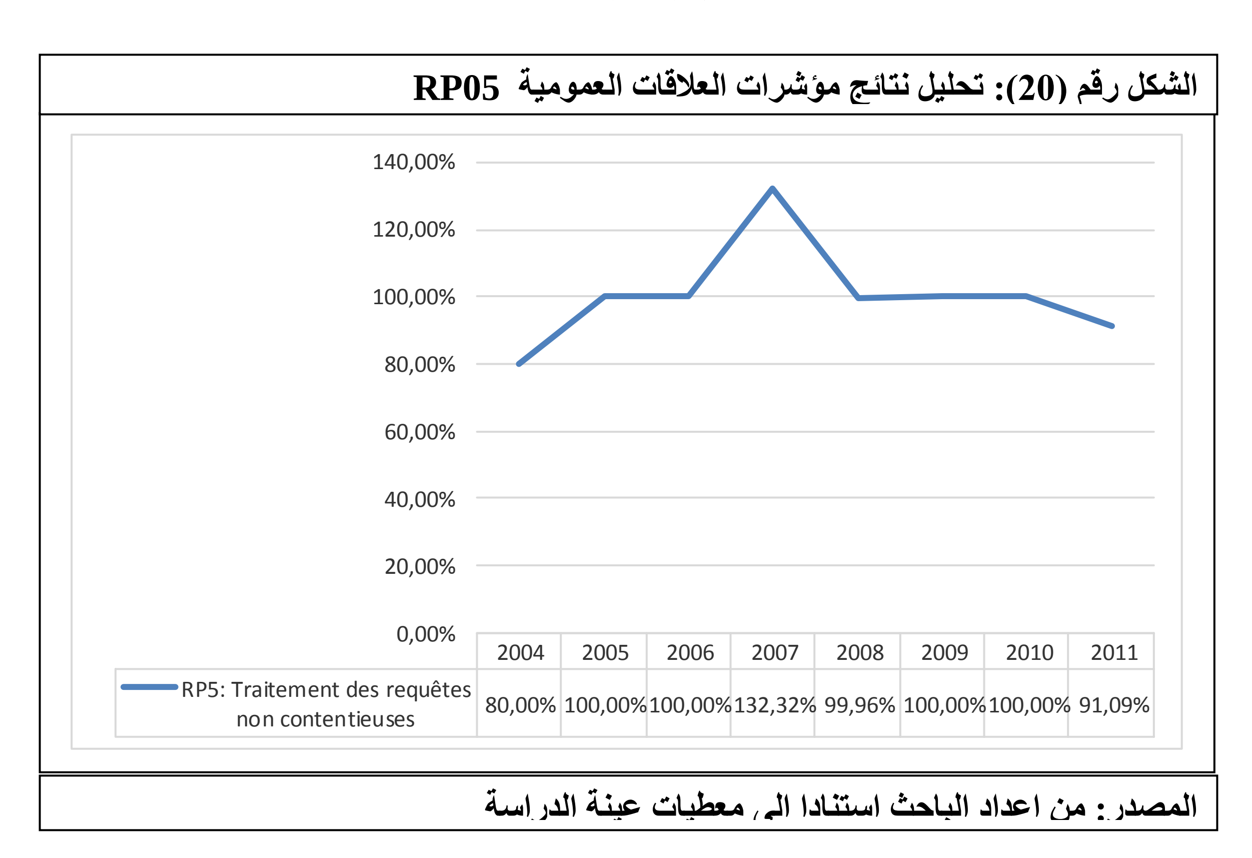
المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

- يوضح لنا المؤشر RP04، المقابلات التي تجريها المصالح الجبائية المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة خلال الفترة من 2004 الى 2011، والتي تعتبر منخفضة جدا وتعكس وضعية كارثية للاتصال بهذه المصالح من خلال المقابلات، وقدرت بالمتوسط بـ 23,77%، باستثناء سنة 2007 التي شهدت ارتفاع كبير جدا للمقابلات مع المجتمع الجبائي، قدرت في المتوسط بـ189,44%، والتي تعبر عن عدد مقابلات قدره 19,12 اتصال من أصل مجتمع جبائي ناشط خلال نفس السنة قدره 84,05 مكلف. ويدعم هذه الدلالات قيمة المؤشر RP04 للمدة السنوية للمقابلات على مستوى المصالح الجبائية.

والذي يعتبر منخفض نسبيا، وقدر في المتوسط بـ 23,78%. ويرجع ارتفاع هذين المؤشرين سنة 2007 تقديرا الى زيارات المجتمع الجبائي من محاسبين وغيرهم في ظل اعتماد النظام المالي والمحاسبي الجديد سنة 2007.

- يوضح لنا المؤشر RP05، المعالجات للطلبات والعرائض خارج المنازعات، والتي تجريها المصالح الجبائية المصالح الجبائية للمديريات الولائية لعينة الدراسة خلال الفترة من 2004 الى 2011، والتي مقبولة وجيدة، وهذ يعكسه كون هذه الطلبات لا تتضمن اعتراضا ومنازعات من طرف المكلفين الضريبيين، وبالتالي تعالج بصفة توافقية، وبلغت في المتوسط لفترة الدراسة قيمة 100,42%، مع نسب متقاربة خلال فترة الدراسة كما يوضحه الشكل رقم (20).

الشكل رقم (20): تحليل نتائج مؤشرات العلاقات العمومية RP05



	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
RP5: Traitement des requêtes non contentieuses	80,00%	100,00%	100,00%	132,32%	99,96%	100,00%	100,00%	91,09%

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى معطيات عينة الدراسة

خاتمة

ان تعرضنا لواقع التسيير الجبائي للمديريات الولائية للضرائب بعينة الدراسة، من خلال اعتماد مؤشرات التسيير للأداء، يتيح لنا تحديد مختلف خصائص هذا النظام الجبائي انطلاقا من التأسيس للضريبة من خلال مؤشرات الوعاء الضريبي، وصولا الى مرحلة التحصيل الضريبي، وهذا في ظل الوقوف على إمكانيات وسياسات النظام الجبائي من حيث أعمال الرقابة الجبائية ومعالجة المنازعات والطعون، إضافة الى تحليل إمكانيات هذا النظام من حيث الموارد البشرية، ومدى تحكمه في مجال الاتصال والتنسيق من حيث العلاقات العمومية مع مختلف مكونات المجتمع الجبائي، في ظل التأسيس لقواعد فعالة نجاعة تأسيس وتحصيل الضرائب، في ظل التوفيق بين متطلبات الدولة من حيث التمويل للخزينة العمومية من جهة، وتلبية توقعات المجتمع الجبائي ككل.

حيث تظهر نتائج التقييم للتسيير الجبائي للمصالح الجبائية على مستوى المديريات الولائية ضعف التحكم في الوعاء الضريبي بالدرجة الأولى وهذا ما انعكس على عملية التحصيل، إضافة الى ما تحققه عملية معالجة قضايا الرقابة والمنازعات، في ظل ما تعانيه الموارد البشرية من نقص في التحفيز والتكوين، وضعف العلاقات العمومية بمختلف متغيراتها، هذا كله يتيح لنا وضع جملة من التوصيات والتحليلات لتدعيم فعالية تأسيس وتحصيل الضرائب ضمن هذا النظام، في ظل تلبية الأهداف المرجوة منه على كل المستويات ، وأخيرا يمكن بان العدد الكبير لمؤشرات الصلح يدل على أن مجهود الإدارة الجبائية كله أصبح موجه لانجاز مختلف هاته الإحصاءات والاستنتاجات بدل العمل على الأهداف الرئيسية من تأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم .

الخاتمة

الخاتمة

إن عملية تأسيس وتحصيل مجمل الضرائب والرسوم تتم وفق منظومة جبائية غير قادرة على الوصول الى الأهداف المسطرة خاصة مع أزمة انهيار أسعار البترول والبحث عن البدائل لذا وجب اعتماد منظومة جبائية تتماشى ووسائل الإدارة الحديثة_والواقع الحقيقي للبلاد أخذه بعين الاعتبار لكل المتغيرات والقيم الحقيقية للاقتصاد الوطني ولكي نصل إلى هذا ومن خلال عرضنا لهذا الموضوع والنتائج المتوصل إليها نقترح القيام بعدة سياسات تصحيحية في ظل استراتيجية متكاملة من أجل خلق وعي ضريبي لدى كافة المكلفين كون الضريبة أدائها يمثل واجب وطني وأخلاقي يقوم على أساس مبدأ التكامل الاجتماعي، إذا فالمجتمع كله معني ومسؤول عن ضمان أداء هذا الواجب ، فهو يساعد على التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي التي تنخر الاقتصاد الوطني.

من خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- **نتائج اختبار الفرضيات:**

1-بالنسبة **للفرضية الأولى** المتعلقة باعتماد إطار نظري مرجعي للمنظومة الجبائية، يدعم فعالية التسيير الجبائي للإدارة الضريبية، فقد تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية، من واقع التحليل النظري لمختلف مراحل تطور المنظومة الضريبية بمختلف اشكالها، وتطور أهداف النظام الضريبي، وتوافقه مع مختلف البيئات الاقتصادية حسب الأهداف المرجوة منه، مما يطرح قاعدته النظرية للتنقيح وفق هذه المتطلبات.

2-بالنسبة **للفرضية الثانية** والتي تنص على انه تكتسي الضريبة اهمية كبرى وتأثيرا هاما على الهيكل الاقتصادي للدولة، فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية، من خلال

تشخيص تفاعل النظام الضريبي مع متغيرات أهم المناطق والقطاعات الاقتصادية للدولة، وفي نفس الوقت يظهر التأثير العكسي للهيكل الاقتصادي للدولة على تأسيس وتحصيل الضرائب، وتفاعلها مع المتطلبات الأساسية للاقتصاد وتمويل الخزينة العمومية.

3-تنص **الفرضية الثالثة** على أن عملية الاصلاح الجبائي تلعب دورا فعالا في نجاعة التأسيس والتحصيل الضريبي، فقد تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية، من خلال الإجراءات التي ا اعتمدتها الجهات الوصية في الجانب التشريعي والتنظيمي والتسييري، والتي تفعل تدخل الإدارة الجبائية وتحمي حقوق المكلفين بالضريبة، ومن خلال توفير الهياكل المتخصصة المختصة لكل من عملية التأسيس والتحصيل لمجمل الضرائب.

4-فيما يتعلق **بالفرضية الرابعة** والتي تنص على أن مؤشرات الأداء للإدارة الجبائية، تعطي صورة تحليلية لفاعلية التسيير الجبائي لتأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، فلقد توصلنا إلى أن مؤشرات الأداء تسمح بتقييم نجاعة النظام الجبائي من خلال مختلف مؤشراته للوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، اضافة لمختلف مؤشرات الموارد والعلاقات العمومية، وتتيح آلية لإبراز نقاط الخلل والقوة، وتدعيمها بالتغذية العكسية لتطوير النظام الجبائي الجزائري.

- **النتائج العامة للدراسة.**

1- عدم الالتزام بالواجبات الجبائية :

1- 1 – انعدام الوعي الضريبي : إن انعدام الوعي الضريبي يعود إلى أسباب متعددة كالنظرة السلبية اتجاه الضريبة أو ثقل عبئ الضريبة أو ضعف التشريعات الضريبية وحتما يؤدي انعدام الوعي إلى التأثير السلبي على حصيلة الضريبة .

1-2 عدم وجود ثقافة ضريبية: في ظل غياب ثقافة جبائية واضحة سوف تجد مصالح الإدارة الجبائية صعوبة كبيرة في التعامل مع مختلف المكلفين، وهذا سوف يؤثر سلبا على تقبل المجتمع لفكرة الضرائب.

1-3 غياب عامل الثقة: عدم وجود صدق في الإبلاغ لدى الخاضعين في تصريحاتهم الجبائية، وهذا يخلق مشاكل مستقبلية تعرقل عمل الإدارة الجبائية.

1-4 التهرب الضريبي: إن ضعف فعالية النظام الجبائي الجزائري والذي يعود إلى العبء الضريبي على المكلف بالضريبة من خلال المعدلات الضريبية المتعددة ومراجعة نظام الاقتطاع من المصدر لماله من أهمية في مكافحة التهرب الضريبي.

1-5 كثرة التصاريح: إن كثرة التصريحات الجبائية تصعب عمل الإدارة الجبائية في تفعيل حقها في الرقابة الجبائية بجميع أشكالها.

1-6 طبيعة كتابة المصطلحات: إن كتابة بعض المصطلحات الجبائية باللغة الفرنسية يقابلها صعوبة بالغة في فهم معناها ويفقدها قوتها القانونية والغاية منها عند ترجمتها إلى اللغة العربية وكذلك تعقد بعض المصطلحات وعدم بساطتها يخلق حالة عدم وضوح لدى الخاضعين.

1-7 طبيعة الفرد الجزائري: فهو يرى أن الضريبة هي وسيلة تستعملها الدولة لفرض سلطتها عليه كما أنها وسيلة تسعى إلى إفقاره من الناحية المالية.

2-ضعف عملية التحصيل:

2-1 التحصيل الودي: وجود نسبة ضئيلة من الخاضعين يقومون بسداد الضريبة المقررة عليهم والمستحقة في آجالها القانونية.

2-2 التحصيل الإجباري: وذلك باستعمال العقوبات والمتابعات القضائية لتحصيل الضريبة المفروضة والمستحقة على مختلف المكلفين، ونلاحظ أيضا ضعف المتابعة في التحصيل .

3-عدم وجود رقابة جبائية ملائمة: إن غياب نظام فعال للرقابة بمختلف أشكالها يفقد الإدارة الجبائية سرعة اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان تحصيل الضريبة لفائدة خزينة الدولة.

4-كثرة وتزايد النزاع الجبائي: إن كثرة التصريحات الجبائية وأيضا التحصيلات غير مؤسسة جبائيا تخلق فجوة بين الإدارة الجبائية والخاضعين مما يرهق الإدارة الجبائية ويجعلها تخسر الكثير من الوقت والجهد البشري الموجه لفك مثل هكذا نزاعات.

5-ضعف الإمكانيات المادية والبشرية:

- بطء تعميم التعامل بالإعلام الآلي الذي انعكس بدوره في بطء المعلومة الجبائية.

- نقص التكوين على المستوى الموارد البشرية واقتصار تكوين أعوان الجباية على دورات التأهيل وتحسين المستوى على المستوى المحلي بحيث تعتبر غير مجدية بسبب نقص الإسناد البيداغوجي.

- عدم تبني إستراتيجية واضحة لتكوين المورد البشري بالرغم من وجود مدرسة وطنية للضرائب بالقليعة.

6-العلاقة مع الجمهور: العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية مع المكلفين نادرة التواصل إعلاميا فنجد أن تبادل المعلومات بين هذين الطرفين تنقصه الكثير من السرعة والدقة في التواصل والاتصال وهذا مايؤثر سلبا في زيادة وعي ومعرفة المكلفين بكل جديد يخص الإدارة الجبائية.

7-كثرة القوانين وتعديلاتها وإلغائها وتجديدها: فنلاحظ من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية وقوانين المالية إن النظام الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين وأعوان الجباية، فضلا عن تعقد ذلك النظام نلاحظ سنويا مجموعة من التعديلات، إلغاء، إضافة ... الخ وهذا مايعكس عدم ثبات المنظومة القانونية.

8-عدم جدوى سياسة الإعفاءات الجبائية: فهي تعتبر عقيمة في جلب الاستثمارات الوطنية والأجنبية ذات التراكم الرأس مالي ومناصب الشغل ، مثلما يحدث في وكالات :

C N A S , A N J E M , A N S A J إهمال كلي في المتابعة والرقابة والتوجيه .

9-وجود تفاوتات كثيرة في الإصلاحات الجديدة: فهي تعتمد على المركزية ومثال ذلك: مديرية كبريات الشركات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

10-عدم إقامة نظام مركزي لتبادل المعلومات الجبائية فيما بين المديريات الولائية للضرائب الكترونيا.

- الاقتراحات.

1-اعتماد تعريف شامل وكلي للمنظومة الجبائية وأهدافها في جميع الأطوار بمختلف المناهج التربوية بداية من الطور الأول (التحضيري)، حيث ننسب جميع الامتيازات الممنوحة للطفل إلى التحصيل الضريبي تمهيدا لتوعية الأجيال بالتحصيل الجبائي وأهمية الالتزام به.

2-اعتماد وتفعيل بنية تشاركيه وطنية من الأكاديميين بالجامعات وخبراء المهنة للوصول الى منظومة جبائية قوية ورائدة.

3-فتح المجال لدخول الأموال المهربة بالخارج للانتظام في الاقتصاد الوطني بفرض معدلات حقوق لفترة 3 سنوات ففي السنة الأولى يطبق معدل 03 ٪ والسنة الثانية معدل 04 ٪ والسنة الثالثة معدل 05 ٪.

4-العمل على تبسيط الإجراءات الادارية المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها.

5-ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهربين وأصحاب النشاطات الغير شرعية بالانتظام إلى الإدارة الجبائية.

6-إعادة بناء نظام جبائي جزائري في إطار استراتيجية شاملة تأخذ بعين الاعتبار جميع المتغيرات.

7-تجميع كل أحكام الضرائب والرسوم في موسوعة واحدة سنويا حيث يمكن للجميع الاطلاع عليها.

8-تسهيل وتبسيط مجمل التشريعات الخاصة بالاستثمار.

09-الإصلاح الجديد وفي ظل غياب التصريح الالكتروني نقترح تفعيل نظام التصريح الالكتروني او تفعيل العودة إلى النظام القديم.

10-إعداد هندسة مؤسساتية كفيلة بتخصيص ناجع للموارد وهذا بانفتاح اكبر نحو المبادرات التشاركية بمختلف الصيغ القانونية المحفزة التي من شانها إيجاد بدائل جديدة لقدرات تمويلية مضاعفة.

11-إقامة نظام مركزي لتبادل المعلومات الجبائية فيما بين المديريات الولائية للضرائب الكترونيا.

12-العمل على توفير تكوين نوعي لإطارات الإدارة الجبائية ذو بعد عالمي يساير الاستثمار الأجنبي الموجود بالجزائر .

13-نقترح رفع سقف الضريبة الجزافية الوحيدة الى 100.000.000,00 دج لرقم الأعمال والمحددة قانونا ب 30.000.000,00 دج في قانون المالية 2015 وذلك للأسباب التالية:

- كون فئة المكلفين ضريبيا الخاضعين لهذا الالتزام أكبر ممولي خزينة الدولة.

- تصنيف فئة الخاضعين للضرائب وفق هذا الالتزام يسهل على الإدارة الجبائية حق الرقابة بجميع إشكالها.

- اعتماد جملة التحفيزات الجبائية لهذا الصنف من التصريح المقترح كما يلي:

- اعتماد معدل 05 ٪ مقترح للدفع السنوي.

- اعتماد معدل 06 ٪ مقترح للدفع على أربع دفعات سنويا.

- اعتماد معدل 08 ٪ مقترح دفع سنوي للسنة الموالية.

بدون تطبيق أي عقوبات

- تطبق العقوبات الآلية في حالة عدم التسديد في نهاية السنة الموالية في الشهر الأول.

مع اقتراح تطبيق في نهاية السنة الثانية 100٪على الحقوق الواجبة الدفع ومع نهاية السنة الثالثة نطبق 200٪.

وفي السنة الرابعة اقتراح الشطب من السجل التجاري وفي السنة الخامسة السحب الفوري للسجل التجاري والشطب النهائي من ممارسة أي نشاط تجاري أو حرفي.

-يتم تخفيض سقف الضريبة الجزافية الوحيدة بمقدار 20.000.000 دج لكل خمس سنوات حتى نصل الى سقف ثابت بمقدار 50.000.000 دج تماشيا مع الاقتراح الاول للوصول الى مجتمع دافع للضرائب اي تحسين وتطوير درجة الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة.

وكذلك اعتماد الخاضع الضريبي في كلى الحالتين (النظام الحقيقي، النظام الجزافي).

14-الانفتاح على نظم المعلومات المختلفة لوسائل الإعلام لتقريب الإدارة من الجمهور للرفع من درجة الوعي الجبائي.

15-تفعيل الدور الرقابي للدولة بما أنها تتحمل مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل آليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة، من اجل تحقيق أهدافها المختلفة تماشيا مع مقتضيات الحكامة وإدارة الحكم الرشيد، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إدارة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام، ولذلك فان تفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الدور الرقابي للدولة.

16-إعادة بعث القيم الحضارية للمجتمع: إن انتشار الفساد والانحرافات والمنكرات المرتبطة به أضحى من أخطر المظاهر التي تهدد الاستقرار الاجتماعي والسياسي وتعيق مسيرة التحولات الاقتصادية لذلك بات من الضروري التفكير الايجابي نحو إنشاء مؤسسة الحسبة كإحدى المؤسسات الرقابية ضمن المنظومة المؤسسية ككل.

17-تفعيل نظام الاتصال والإعلام وذلك عن طريق:

- فتح قنوات تعاون واتصال بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، وان تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظم الالكترونية حتى يكون للإدارة الدور الفعال في هذا التحول تحت مراقبتها، وذلك لمساعدة هذه الشركات للولوج إلى خدمة الحكومة الالكترونية على غرار دول عديدة.

– يجب أن تشجع الإدارة الضريبية تدفق المعلومات من خلال صفحات الانترنيت والخدمات المعلوماتية الأخرى وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرها على شبكة الانترنيت ومن شان هذا الإجراء أن يحقق الشفافية والوضوح.

– تطوير نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات والأفراد فيما يخص التطوير والتحولات البنكية، سواء أكانت لغرض تجاري أو خاص.

18–دعم تمويل الاستثمار باستخدام الكتلة النقدية المتداولة خارج الهيئات النقدية والمصرفية ولتوفير سيولة نقدية أكثر يجب إنشاء استثمارات جديدة يتم من خلالها خلق مناصب شغل جديدة وهذا مايستدعي عدم إخضاع مالكيها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي.

19–إن نقص الوعي الجبائي منتشر لدى العديد من المستثمرين الشباب الذين يغفلون عن التزاماتهم الجبائية المتنوعة معتقدين أنهم معفيين من دفع الضرائب كليا حيث تجدهم يفاجئون بمستحقات وديون جبائية ناتجة عن الاسترجاع الضريبي والناتج عن عدم التزاماتهم بالتصريحات الجبائية وهذا يعرقل حركة ونشاط الاستثمار.

20–إن عدم إمكانية نشر الوعي الجبائي واطلاع المكلفين على الامتيازات الجبائية الممنوحة وبالنظر إلى أن جل النشاطات الممارسة محصورة في مناطق معينة دون أخرى، يفضل أن تحدد النشاطات والمناطق الواجب تنميتها وكذلك الإعفاءات الخاصة بها.

21–بالنظر إلى عدم مقدرة الإدارة الجبائية على تحصيل مستحقاتها المتعلقة بفترة تفوق 10 سنوات يقترح على المدينين دفع نسبة من هاته المستحقات والسماح لهم بتسوية وضعيتهم الجبائية وإعادة استثمار أموالهم، حيث أن هناك عدد معتبر من هاته التسويات ناتجة عن الفوضى التي شهدتها التجارة الداخلية والفهم الخاطئ للإجراءات الجبائية.

22- إن دراسة وتحليل قانون المالية في شقه المتعلق بالنظام الجزافي يضع عقبات في توضيح التطبيقات المتعلقة بالنشاطات حيث نجد أن تسعيرها مقنن بمراسيم وعلى سبيل المثال مهنة التوثيق حيث أن هذا التطبيق يعيق مبدأ المنافسة في تثبيت الأثمان والمبالغ للأتعاب فنشاط لايخضع للرسم على القيمة المضافة تكون أتعابه اقل من نشاط يخضع للرسم على القيمة المضافة على نفس نوعية الخدمة فكان من الأولى نشر وعي جبائي لمختلف المتعاملين الاقتصاديين حيث يكون لهذا التطبيق فعاليته حيث نرى أن قطاع الأشغال العمومية أصبح كله يتجه أصحابه إلى وضع طلب للخضوع للنظام الحقيقي كون أن جميع المتعاملين المتقدمين يشترطون على جميع المقاولون تثبيت الرسم على القيمة المضافة على فاتورة جزافية لهذا النوع من النشطات كون المتعاملين ليس لديهم ثقافة جبائية تبين وتوضح لهم أن الرسم على القيمة المضافة الموجود على فواتيرهم سوف تكون لفائدتهم أولا. فلا داعي لاشتراطها على المقاولين وسوف تستفيد منها جيوبكم باعتبار أن وضعية الأشغال سوف تنجز بدون رسم على القيمة المضافة.

23 – العمل على تطوير البنوك تماشيا مع الإدارة الحديثة في جمع المعاملات وفتح وكالات قريبة من التجمعات الكبرى.

- <u>**آفاق الدراسة:**</u>

تمهد هاته الدراسة إلى إرساء تقاليد حضارية في تأسيس الضريبة وتحصيلها من خلال منظومة جبائية حضارية مقنعة لكل الفئات الخاضعة للضرائب وتتكيف مع جميع مستجدات المحيط العالمي المعاصر كبديل حقيقي ودائم لتمويل خزينة الدولة، وهذا ما يفتح المجال للدراسات المستقبلية في مجال اعتماد منظومة جبائية تتوافق مع استراتيجية متكاملة لتوفير هذه البيئة الملائمة التي تتوفر فيها الخصائص السالفة الذكر.

المــراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع بالغة العربية:

1/1 الكتب:

1- محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان :الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط02، المكتبة الوطنية، الأردن،.2003

2- يونس أحمد البطريق: أصول المالية العامة، د ون دار نشر ، الإسكندرية، 2004 .

3- سوزي عدلى ناشد:الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000 .

4- أحمد حمدي العناني: إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق دار المعرفة اللبنانية، بيروت 1992.

5- عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالى في الاقتصاد العام، دار النهضة , بيروت , لبنان , 1974.

6- غازي عناية: الضريبة و الزكاة دراسة مقارنة , منشورات دار الكتب , الجزائر , 1991.

7- حسين مصطفى حسين: ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر,1995.

8- عبد المنعم فوزي: الماليّة العامّة والسّياسات المقارنة، دار النّهضة العربيّة، بيروت لبنان،1972.

9- يونس أحمد البطريق وسعيد عبد العزيز عثمان: النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية, بيروت,لبنان,2000.

10- علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر,1983.

11- أحمد عبد العزيز الشّرقاوي: السّياسة الضّريبيّة والعدالة الإجتماعيّة، معهد التّخطيط القومي، القاهرة، مصر، 1981.

12- حمدي سليمان سحيمات القبيلات: الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية , مكتبة دار الثقافة , عمان , الأردن 1998 .

13- محمود حسين الوادي، زكريّاء أحمد عزّام: الماليّة العامّة والنّظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنّشر، عمّان، الأردن، 2000.

14- رمزي زكي، الديون والتنمية والقروض الخارجية وآثارها على البلاد العربية، دار المستقبل العربي، القاهرة ،1985.

15- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.

16- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1972.

17- عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

18- محمد احمد الدوري، التخلف الاقتصادي، الطبعة الثانية 1987، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

19- عبد الحفيظ عبد الله، آثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1986.

20- حمازنة مصطفى وآخرون، الاقتصاد الاردني المشكلات، الافاق، مركز الدراسات الاستراتيجية، الاردن، 1994.

21- صقر احمد صقر، النظرية الاقتصادية الكلية، وكالة المطبوعات، الكويت، 1973.

22- فريد الصلح، السياسة الاقتصادية، مطبعة الفنون، بيروت، 1984.

23- صلاح وهيب عبد الغني، اساسيات في دراسة الجدوى، صناعة قرار الاستثمار، مكتبة عين الشمس، القاهرة ،2000.

24- الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، مصر، ،2002 .

25- سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الإسكندرية للكتاب، سنة 2000.

26- رمزي زكي، الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، سبأ للنشر القاهرة 1992.

27- رمزي زكي، أنظمة الضريبة بالبلاد المتخلفة، خصائصها الأساسية وإمكانيات تطويرها، المعهد العربي للتخطيط، 1984.

28- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية 21 – 22 ماي 2002.

29- صحراوي علي, مظاهر الجباية في الدول النامية, حالة الجزائر, رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, سنة 1992.

30- سعيد عبد العزيز عدنان, النظم الضريبية, الدار الجامعية,بيروت’1985.

31- اعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ،الاردن ،2000.

32- بحوش عمار، دليل الباحث في المنهجية وكتابة الرسائل الجامعية، المؤسسة الوطنية للكتاب، الطبعة الثانية، الجزائر 1990.

33- جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي آثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية ،2004.

34- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية، مصر ،2000.

35- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر ،2010.

36- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر ،2007.

37- خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الاردن ،2007.

38- خبابة عبد الله، اساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر،2009.

39- السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.

40- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الاول، مكتبة الجامعة، الطبعة الثانية، الاردن ،2009.

41- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

42- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2006.

43- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، مصر، 2004.

44- محمد حمو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية، بوداود، الطبعة الاولى، الجزائر ،2009.

45- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ،2003.

46- المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر، 2010.

47- المهايني محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999 -2000.

48- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر: للفترة 1992 – 2003، منشورات بغدادي، الجزائر، بدون تاريخ نشر.

49- ناصر مراد، التهرب والغش والضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004.

50- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2003.

51- يونس أحمد البطريق وأماني عبد المنعم الانشاطي، النظم الضريبية، ألكيس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2008.

52- محمد عمر أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.

53- بن أعماره منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الثاني، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ،2003.

2/1 الأطروحات والرسائل الجامعية :

1- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ،2006.

2- نجاة نوّي: فعاليّة الرّقابة الجبائيّة في الجزائر الفترة: 1999 – 2003 ، مذكّرة ماجستير، كليّة العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004, غير منشورة.

3- حميد بوزيدة ، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 1997.

4- محمد طالبي: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، معهد علوم التسيير، جامعة الجزائر ,2002، غ منشورة.

5- امين عبد الفتاح سلام، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، رسالة للحصول على درجة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1970.

6- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر ،2008.

7- شارفي ناصر، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر3، 2011-2012.

8- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبية في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1995.

9- رجب إبراهيم إسماعيل، دور المناخ الاستثماري في تنمية الاستثمارات في مصر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر ،1997.

10- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة باتنة 2003-2004.

11- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب – دراسة حالة الجزائر –، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر ،2001-2002.

12- محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية –دراسة حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري، الجزائر، 2010، غير منشورة.

13- ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة –حالة الجزائر–رسالة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.

3/1 البحوث:

1- ولهي بوعلام، نحو أطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة – حالة الجزائر –، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ،2009، جامعة سطيف، الجزائر.

2- حماد محمود، الإصلاح الضريبي في ظل التغييرات الاقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الإنسانية، بحوث اقتصادية، العدد 31 ،2009، جامعة الجزائر.

3- فرهود محمد سعيد، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 4 ،2001.

4- ناصر مراد، تقييم فعالية الصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة 2003،2004/09، جامعة الجزائر.

5- ولهي بوعلام، تفعيل تسيير جباية الجماعات المحلية في ظل الدور الجديد للدولة ومتطلبات التنمية المحلية، مداخلة في الملتقى الدولي حول التنمية المحلية والحكم الراشد وواقع الاقتصاد الوطني، المركز الجامعي بمعسكر، أيام 26-27افريل 2005.

6- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة – حالة الجزائر – المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف ،2009.

7- محمد فيدوش، مدير العمليات الجبائية، اليوم الإعلامي للإصلاحات الجبائية، مشروع مراكز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، 16 جوان 2005.

8- جورج كوبيتس، إريك أوفرا دال "السياسة المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقال، تحد كبير"، مقال منشور في مجلة التمويل والتنمية، ص. ن. د، واشنطن، العدد 04، ديسمبر 1994.

9- سانجيق غوبتا ولغرمالر، هل هناك ما يبرر التفاوت الكبير في أسعار النفط ومعدلات الضرائب ؟ مقال منشور في مجلة التمويل والتنمية، ص.ن.د. مارس 1994.

4/1 – القوانين والتشريعات والتعليمات:

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات،2010.

2- قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2013.

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ،2012.

4- قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2012.

5- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية.

6- المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

7- المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المؤرخ في 22-12-2012 المتعلق بتأسيس المجلس الوطني للجباية.

8- قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر ،2010.

9- المرسوم التنفيذي رقم 271-93 المؤرخ في 10-11-1993 المتعلق بطرق تقييم الممتلكات العقارية.

10- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ،2013.

11- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997 المتعلق بتأسيس الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب – جمارك –تجارة)

12- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ،2009.

13- القوانين الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ،2013.

14-المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.

15-قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 2009،20.

16-قوانين جبائيه، القسم الخامس، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2012.

17-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الماد ة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2012.

18-صندوق النقد الدولي، إصلاح أنظمة الضرائب، تقرير التنمية في العالم العربي، 1988.

19-المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية، 1993.

20- ص ن. ع، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 1989، أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة، 1989.

ثانيا: لمراجع باللغة الأجنبية:

2/1- Les livres

1-Francis QUEROL : "Le contrôle fiscal en France "; université Toulouse ; conférence ; avril ; 1989.

2-J .P.CASIMIR : les signes extérieures de revenu ; librairie de l'université ; paris ; 1979 ; France.

3-Bernard PLAGNET : Droit fiscal ; édition Dalloz Sirey ; paris ; 1992.

4-Michel BOVIER. Marie CHRISTINE : " L'administration fiscale en France " PUF ; paris ; 1988.

5-Danil RICHER : " Les procédures fiscales " ; éditions PUF ; France ; 1990.

6-Christian Schoenauer : les fondamentaux de la fiscalité, techniques et applications édition ESKA ; 6eme édition ; paris ; France ; 2006 ; p 10.

7-Claude LAURENT : " Le contrôle fiscal – la vérification personnelle – " ; Bayeusaines ; paris ; France ; 1995.

8-Gilbert TIXIER .G .GURY; " Droitfisical international " ; P.U.F ; Paris ; france ; 1985.

9-A. LOURY:"Traite de la politique fiscale" ;Edition PUF; Paris ; France;1957.

10-A. Hamini,L'audit comptable et financiére , édition Berti,Alger,2001.

11-Emmanuel disle et autres ,Gestion fiscale , Tomel , dunoud ,Paris , France,2005.

12-Maurice cozian , les grands principes de la fiscalité des entreprise , édition litec , paris ,1996.

13-M . laure ,distorsion économique d'origine fiscale , éd science, paris ,1996.

14-Bernard veny, fiscalite épargne et développement ,Paris,1969.

15-UN, taxes and fiscal policy in underdveloped countries , New YorK,2000 .

16-BERNARD Viny, Fiscalité épargne et développement, Librairie, Armand Collins, Paris ,1969.

17-OCDE, recette des pays membres de LO.C.D.E , paris, France, 1998.

18-THIRREY la nulle, droit fiscal, gualino édition 2004, paris, France.

19-Ahmed SADOUDI, la réforme fiscale, annales de l'I.E.D.F, .Koléa, Algérie, ANEP, 1995.

2/2- études et sources divers :

1-Edmund Biber, Revenue Administration: Tax Payer Audit-Development of Effective Plans, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010.

2-Mesfin Gebeyehu, Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa University, Addis Ababa, 2008.

3-Vito Tanzi, "La réforme et la transition vers une économie de marché", dans Le rôle de la réforme fiscale dans les Etats dEurope centrale et orientale, OCDE., 1991.

4-Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I,.N° :12, 2003.

5-Ministère des finances, Direction générale des impôts , la lettres de la D.G.I.N°20, Avril 2002.

6-Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I.N°20, Avril 2005.

7-DGI : Notes N°463/004 du 25/08/2004 concernant la formation continue d'effectifs des DIW.

8-DGI : Notes N°463/004 du 25/08/2004 concernant la formation continue d'effectifs des DIW.

9-Ministere des finances, Direction generale des impots: Avantages fiscaux accordés à l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI)", edition 2014.

10-Ministere des finances, Direction generale des impots : Avantages fiscaux accordés à " l'Agence Nationale de Soutien de l'Emploi de Jeunes (ANSEJ)" edition 2014.

11-O.N.S, Statistique spécial N° 31, algerie, 2003.

12-ON.S, Rétrospective statistique (1970-2002),algerie, 2005.

13-http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02.© Direction Générale des Impôts (DGI)

الملاحق